



UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN

LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

Changer la fiscalité en Belgique ? Pourquoi ? Comment ?

Vers un système fiscal plus équitable et plus efficace

Promoteur : Marcel **Gérard**

Mémoire-recherche présenté par
Cécile **Malet**

en vue de l'obtention du titre de
Master 120 crédits en Sciences de
gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2015-2016

REMERCIEMENTS

Je voudrais adresser mes sincères remerciements à toutes les personnes qui ont été présentes et qui m'ont apporté leur soutien dans la réalisation de ce mémoire qui clôture mon cycle d'étude. En effet, tous deux n'auraient pas pu être menés à bien sans la contribution de plusieurs personnes.

Tout d'abord, je tiens à remercier Monsieur Marcel Gérard, Professeur de fiscalité à la Louvain School of Management, qui a accepté de diriger ce mémoire-recherche et dont la pertinence des observations, remarques, recommandations ainsi que les conseils judicieux ont considérablement contribué à l'aboutissement de ce travail.

Mes remerciements vont également à monsieur Michel Barbeaux de la Mutualité Chrétienne pour la documentation qu'il a bien accepté de mettre à ma disposition.

Je voudrais également témoigner ma reconnaissance à mes nombreux relecteurs, Paul Malet, Marie-Jeanne Gengoux, Bertrand Verlaine, Christophe Duquenne et Jacqueline Gengoux pour leur disponibilité et leurs conseils.

Enfin, je porte également une attention particulière à mon entourage en les remerciant pour leur soutien, leur patience, leurs encouragements et leur bienveillance durant ces années d'études.

Table des matières

Introduction.....	1
Partie I : De quoi parle-t-on ?.....	3
Chapitre 1 : La fiscalité.....	3
Section 1. Les fonctions de l'Etat et la politique fiscale.....	3
Section 2. Typologies des prélèvements obligatoires	4
Section 3. Les fonctions de la fiscalité.....	5
§ 1. Le financement des dépenses publiques.....	6
§ 2. La redistribution	6
§ 3. La régulation et la stabilisation de l'activité économique.....	8
§ 4. Incitations fiscales et manipulation des comportements	8
Chapitre II : L'équité et l'efficacité fiscale	9
Section 1. Les composantes de l'équité	9
Section 2. Les deux conceptions complémentaires de l'équité.....	10
§ 1. L'équité horizontale	10
§ 2. L'équité verticale.....	10
§ 3. Deux côtés de la même médaille.....	11
Section 3. Les contraintes pour une fiscalité efficace.....	11
Section 4. Le dilemme entre équité et efficacité.....	13
Partie II : Etat des lieux de la fiscalité en Belgique.....	14
Chapitre I : Vision globale des principes fiscaux belges	14
Section 1. Les impôts directs	14
§ 1. L'impôt des personnes physiques (IPP).....	14
§ 2. L'impôt des sociétés (I. Soc).....	15
Section 2. Les impôts indirects	15
§ 1. La taxe sur la valeur ajoutée.....	15

§ 2. Les droits d'accises	16
Section 3. Les cotisations de sécurité sociale	16
Section 4. Impôt sur le travail, sur la consommation et sur le capital	17
Chapitre II : La fiscalité est-elle équitable ?	17
Section 1. La pression fiscale : un fardeau	18
Section 2. IPP	21
§ 1. Des disproportions dans la taxation des revenus.....	22
§ 2. Un système fiscal imparfaitement redistributif	23
Section 3. ISOC	25
Section 4. La taxe sur la valeur ajoutée	26
Section 5. Les cotisations sociales	27
Chapitre III : La fiscalité est-elle efficace ?	27
Section 1. Trop de fraudes	27
Section 2. Trop de revenus dissimulés.....	28
Section 3. Un système trop complexe.....	28
Chapitre IV : La réforme fiscale du gouvernement fédéral	28
Section 1 - Les principes de la réforme fiscale	29
Section 2 - La proposition de réforme du Gouvernement : le <i>Tax Shift</i>	31
§ 1. A quoi sert l'argent ?	32
§ 2. D'où vient l'argent ?	36
Section 3 - Analyse du <i>Tax Shift</i>	38
§ 1. Remarque générale	38
§ 2. Le <i>Tax Shift</i> est-il équitable ?	38
§ 2. Le <i>Tax Shift</i> est-il efficace ?	40
Chapitre IV : Et en Europe ?	42
Section 1. Les dernières tendances fiscales en Europe	42

Section 2. La taxation du travail	43
Section 3. Elargissement de la base fiscale.....	44
Section 4. Incitation fiscale et compétitivité.....	45
§ 1 : Compétitivité	45
§ 2 : Incitation à la recherche et à l'innovation	45
§ 3 : Incitants à l'entrepreneuriat et l'investissement	45
§ 4 : Taxation sur l'environnement et la santé	46
Section 5. L'administration fiscale	47
Partie III : Réformer la fiscalité belge	50
Chapitre I : Un Tax Shifting des revenus du travail vers la consommation et le capital	51
Section 1. De la charge fiscale sur les revenus du travail... ..	52
§ 1. Réduire les cotisations sociales patronales.....	52
§ 2. Réduire les cotisations sociales personnelles	53
§ 3. Réduire l'imposition des revenus professionnels.....	54
Section 2. ... vers la consommation et le capital	54
§ 1. Vers la consommation.....	55
§ 2. Vers le capital.....	59
Chapitre II : Réforme de l'impôt des personnes physiques	61
Section 1. Vers un impôt plus progressif	61
Section 2. Elargissement de la base imposable	63
Chapitre III : Réforme de l'impôt des sociétés : « Taux bas et base large »	65
Section 1. Taux bas.....	66
Section 2. Base large.....	66
§ 1. Les aides à l'investissement	67
§ 2. Les aides à la R&D et à l'innovation	69

§ 3. Les aides à l'emploi.....	69
§ 4. Le Tax Shelter pour l'audiovisuel.....	70
§ 5. La déduction pour capital à risque	70
§ 6. Autres dépenses fiscales.....	73
Chapitre IV : Renforcer la gouvernance fiscale	74
<i>Conclusion</i>.....	76
<i>Bibliographie</i>	79
<i>Annexes</i>.....	89
Annexe I : Règles de détermination du revenu net imposable des personnes physiques	90
Annexe II : Impôt des sociétés : 9 opérations à effectuer.....	91

Introduction

Les Belges maugréent lorsque le sujet de la fiscalité est mis sur la table. Le système fiscal en place en Belgique est considéré comme inéquitable par la plupart des Belges. Beaucoup ont le sentiment d'être dupés par l'Etat : « les patrons, les banques, les actionnaires, les politiques,... s'en mettent plein les poches pendant que nous, les employés, les cadres, les artisans, les contribuables,... trimons et n'avons rien, ou alors que les miettes ». De plus, l'actualité des derniers mois concernant les scandales de montages fiscaux pose la question de l'efficacité du système fiscal belge.

Dans un tel contexte, il semble opportun de clarifier la situation en ce qui concerne les principes fiscaux belges et de proposer des pistes de solutions si ces derniers s'avèrent inappropriés. La problématique de ce mémoire est dès lors :

« Changer la fiscalité en Belgique ? Pourquoi ? Comment ? »

C'est également sur ces deux points de tensions idéalement indépendants, l'équité et l'efficacité, que se baseront l'analyse et la réflexion menées dans ce mémoire. En effet, l'objectif sera de diriger la fiscalité belge vers ces deux pôles idéaux. La question de recherche sera dès lors :

« Quelles solutions envisager pour améliorer l'équité et l'efficacité du système fiscal belge ? »

Ce mémoire sera composé de trois parties.

La première partie sera destinée à définir les éléments de la problématique. Deux chapitres seront établis : un premier sur la fiscalité et un deuxième sur l'équité et l'efficacité d'un point de vue fiscal. Il s'agira de donner les définitions et éléments principaux qui découlent de ces différentes notions afin de clarifier la question de départ.

Réaliser un examen du système fiscal belge est nécessaire afin de déterminer si ce dernier est équitable et efficace : c'est ce qui fera l'objet de la deuxième partie de ce mémoire. En effet, un état des lieux de la fiscalité en Belgique sera élaboré au travers de cinq chapitres. Tout d'abord, une vision globale des principaux éléments de la fiscalité belge sera établie dans le premier chapitre. Ensuite, les deuxième et troisième chapitres étudieront respectivement l'équité et l'efficacité du système fiscal en place. Viendra alors le quatrième chapitre, consacré aux réformes « sur la table » du Gouvernement Michel et à l'analyse de ces dernières. Enfin, le cinquième chapitre mettra en lumière les dernières tendances européennes,

afin de pouvoir placer la Belgique dans un contexte européen, de pouvoir ressortir des éléments qui diffèrent du système belge et de s'en inspirer pour améliorer ce dernier.

La troisième partie sera dès lors consacrée à des propositions de révision de la fiscalité belge, si tant est qu'une révision soit nécessaire, afin que cette dernière se rapproche d'un système parfaitement équitable et efficace. Ces propositions de réformes seront réparties en quatre chapitres, établissant respectivement une nouvelle proposition de *Tax Shift*, des propositions afin de réformer l'impôt des personnes physiques (IPP), des propositions de réforme en ce qui concerne l'impôt des sociétés (Isoc.), ainsi que des propositions de changement touchant à l'administration fiscale.

Ce mémoire n'a pas la prétention d'examiner tous les éléments de la fiscalité belge. Au contraire, le sujet traité étant très vaste, des choix ont dû être faits assez fréquemment sur les éléments à analyser. Ce sont dès lors les éléments qui paraissaient les plus pertinents qui ont été retenus.

Ce mémoire s'adresse à tous ceux qui s'intéressent de près ou de loin à avoir une vision globale sur l'équité et l'efficacité du système fiscal belge, et souhaitent avoir une analyse générale sur des pistes d'améliorations envisageables.

Partie I : De quoi parle-t-on ?

Afin de clarifier quelque peu la problématique de départ, cette première partie comprendra deux chapitres : un premier sur la fiscalité qui expliquera les fonctions de l'État, la politique fiscale, la typologie des prélèvements obligatoires ainsi que les fonctions de la fiscalité, et un second sur l'équité et l'efficacité d'un point de vue fiscal.

Chapitre 1 : La fiscalité

Dans ce chapitre, c'est la question de la fiscalité générale qui va être étudiée. Il s'agira tout d'abord d'analyser les fonctions de l'Etat et de voir qu'elles sont dépendantes d'une politique fiscale, d'énumérer ensuite les différents prélèvements afin de comprendre comment l'argent est récupéré et enfin, de se pencher sur les différents rôles de la fiscalité.

Section 1. Les fonctions de l'Etat et la politique fiscale

Afin de pouvoir remplir leurs fonctions, les Etats ont toujours été dépendants de ressources financières. En 1959, dans un ouvrage devenu un classique de l'analyse économique, Richard Musgrave définissait les fonctions de l'Etat. Ces fonctions, au nombre de trois, sont ensuite revues par Musgrave en 1999 dans un nouvel ouvrage écrit avec James M. Buchanan. De manière synthétique et du point de vue économique, Musgrave définit les fonctions d'un Etat comme étant l'allocation et la production optimale de biens publics afin de maximiser le bien-être de la collectivité, la redistribution équitable et juste des ressources et la stabilisation de la politique macroéconomique (Buchanan & Musgrave, 1999).

De plus, cette dernière fonction est également démontrée par Keynes, en 1936, dans la « Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie ». Dans cet ouvrage, il affirme que l'Etat a un rôle actif dans la régulation de l'activité économique notamment en ce qui concerne le produit intérieur brut ou le revenu national, en promouvant la croissance de l'économie nationale et en prévenant l'inflation ou le chômage (Zonon, 2007).

Dans sa publication de 1959, Musgrave affirme également que les budgets publics sont interdépendants si bien que les trois fonctions précédemment définies sont liées. Par exemple, une allocation de ressources pour couvrir l'existence d'externalités négatives ne sera pas sans conséquences sur la redistribution (Monnier, 2008).

La politique fiscale représente une des dimensions de la politique budgétaire pouvant être définie comme l'ensemble des opérations à caractère financier, menées par les pouvoirs publics, qu'il s'agisse de dépenses ou de recettes (Monnier, 2008). Concrètement, la fiscalité

représente l'ensemble des règles, lois et mesures qui déterminent le domaine fiscal d'un pays. Autrement dit, la fiscalité est définie par les techniques adoptées par un Etat ou une collectivité territoriale qui déterminent les caractéristiques générales des prélèvements obligatoires (Monnier, 2008).

Les prélèvements obligatoires se caractérisent par leur double nature : juridique et économique. En ce qui concerne leur nature juridique, les prélèvements obligatoires découlent d'un pouvoir de contrainte qui s'exprime dans le droit fiscal à travers diverses règles dont les autorités étatiques sont légalement détentrices. Sur le plan économique, ces prélèvements obligatoires subtilisent du pouvoir d'achat aux personnes physiques et aux entreprises dans la mesure où la répartition de leur revenu est altérée, l'activité globale est influencée et leur comportement est affecté (Monnier, 2008).

Section 2. Typologies des prélèvements obligatoires

Les ressources publiques correspondent à l'ensemble des sommes encaissées par les administrations publiques afin de couvrir leurs dépenses. Principalement, il s'agit des recettes publiques mais les ressources temporaires, à savoir le produit des emprunts publics, y sont également comprises (Delivre & Riskwait, 2012).

Ces recettes publiques sont récoltées par l'Etat au travers des prélèvements obligatoires. Les catégories de prélèvements obligatoires traditionnellement recensées sont les impôts, les taxes, les redevances et les cotisations sociales. Même si ces quatre notions semblent très proches, il convient de les nuancer car elles n'ont pas la même signification (Bikienga, 2009).

Dans les années nonante, les juristes Beltrame et Mehl élargissent la définition de l'impôt expliquée au préalable par Gaston Jeze : « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou des personnes morales de droit privé ou de droit public d'après leur faculté contributive par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée. Et ceci en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique » (Destailleurs, 2012).

En explicitant cette définition, l'impôt a donc un caractère obligatoire qui exclut l'accord et le consentement du contribuable. En effet, il est juridiquement imposé par l'Etat, ce qui explicite le surnom donné aux contribuables : « les assujettis ». L'impôt a également un caractère définitif, c'est-à-dire que le contribuable ne se verra jamais restituer l'argent de l'impôt. De plus, il n'existe pas de contrepartie lors du paiement de l'impôt ; il n'y a pas de

corrélation directe entre l'impôt du contribuable et les services que celui-ci obtient de l'Etat ou de la collectivité publique considérée (MukiniAmpika, 2008).

C'est dans cette dernière caractéristique que l'impôt se distingue de la taxe. Effectivement, les taxes sont des prestations pécuniaires prélevées par une autorité administrative lors de prestations offertes par un service public (Mukini Ampika, 2008) ou de l'utilisation d'un ouvrage public. La TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) est donc en fait un impôt et non pas une taxe. Les taxes ont également un caractère obligatoire : tous les contribuables se doivent de s'acquitter des taxes et ce, même s'ils ne bénéficient pas du service offert (pointdroit, s.d.).

La redevance est la somme, fixée par une autorité administrative, versée de manière régulière en échange d'un droit d'exploitation (brevet ou autre propriété intellectuelle) ou d'un droit d'usage d'un service. La redevance a donc un caractère défini, seuls les usagers du droit octroyé la payent (Université Paris, 2011). Le terme « redevance » vient de l'anglicisme « royaltie » encore parfois utilisé (beCompta, s.d.).

Les cotisations sociales, également appelées charges sociales, sont des recettes indexées sur les salaires (Dupret, 2012) par des organismes de droit public ou privé dans un intérêt social (Université Paris, 2011). Il faut distinguer les cotisations sociales salariales ou personnelles, qui sont prélevées sur le salaire brut, des cotisations sociales patronales, qui sont versées par l'employeur et donc imperceptible pour les employés (beCompta, s.d.).

Ces cotisations sociales sont utilisées pour financer les prestations sociales, transferts versés afin d'amoindrir les charges financières dues à certains risques. Six grandes catégories de risques peuvent entraîner une distribution de prestations par les institutions de protection sociale à leurs bénéficiaires : la vieillesse et la survie comprenant notamment les pensions de retraite ou de réversion¹, la santé avec l'assurance maladie ou les allocations aux adultes handicapés ou encore les accidents du travail et les maladies professionnelles, la famille en ce qui concerne les prestations liées à la maternité ou les allocations familiales, le chômage et l'insertion professionnelle, le logement et enfin, la pauvreté (belgium.be, s.d.).

Section 3. Les fonctions de la fiscalité

Maintenant que la fiscalité a été définie, il est essentiel de s'intéresser aux fonctions qu'elle occupe en intervenant dans l'activité publique. Ces fonctions peuvent être établies en quatre points : le financement des dépenses publiques, la redistribution, la régulation et

¹ « Indemnité versée aux veuves ou aux veufs après la mort de leur conjoint » (Wikipedia, s.d.)

stabilisation de l'activité économique et, enfin, l'incitation fiscale et la manipulation des comportements (Monnier, 2008).

§ 1. Le financement des dépenses publiques

La fiscalité joue un rôle capital dans l'économie d'un pays. En effet, elle donne les moyens à l'Etat et aux collectivités territoriales de se procurer des recettes, et permet ainsi notamment le financement des dépenses publiques (Graad, 2015), généralement considéré comme la principale fonction de la fiscalité (Monnier, 2008).

§ 2. La redistribution

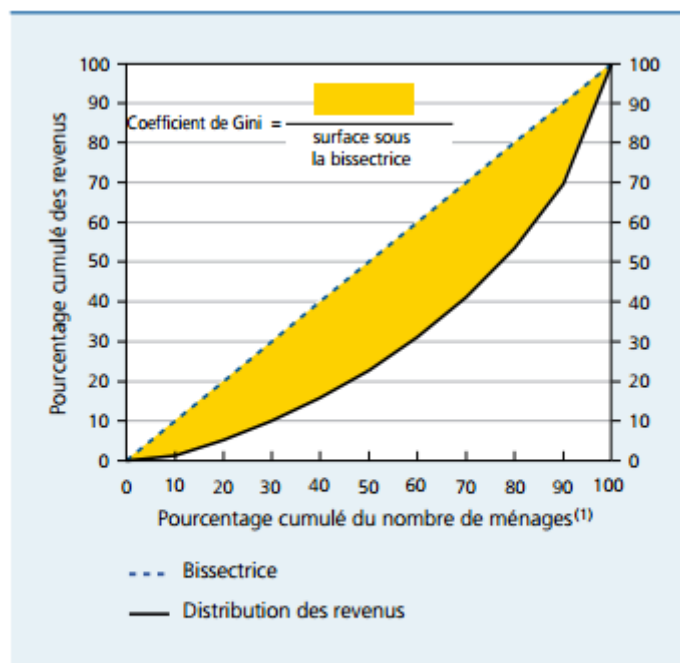
Au nom de la cohésion sociale et des projets de développement pour la collectivité, cette participation des contribuables dans les caisses de l'Etat est redistribuée (Zonon, 2007), sous forme monétaire ou non-monétaire (Monnier, 2008) pour le bien d'autres contribuables.

Cet effet redistributif a pour objectif une répartition équitable des ressources (Zonon, 2007). Il consiste, notamment par l'intermédiaire de la progressivité de l'impôt², à minimiser les inégalités de la répartition des revenus (Vie Publique, 2006), souvent représentées graphiquement sous la forme de la courbe de Lorenz. Cette courbe fait correspondre le nombre cumulé de personnes ou de ménages classés par ordre croissant de revenus avec leur part de revenu cumulé détenu comme le montre le graphique 1 ci-dessous. Dès lors, la courbe de Lorenz équivaut à la bissectrice du graphique dans une situation où tout le monde dispose d'un même revenu et longe les axes si une seule personne ou un seul ménage perçoit la totalité du revenu (Van Cauter & Van Meensel, 2006).

Le coefficient de Gini est une mesure agrégée de l'inégalité de la répartition des revenus. Etroitement lié à la courbe de Lorenz, ce coefficient équivaut au rapport entre la surface comprise entre la courbe de Lorenz et la bissectrice et la surface totale sous la bissectrice comme représenté dans le graphique 1 ci-dessous. Dès lors, sa valeur est toujours comprise entre 0 et 1 et plus la valeur se rapproche de 1, plus les inégalités de revenus sont importantes. En effet, si la valeur du coefficient vaut 0, la distribution des revenus est entièrement uniforme alors que si la valeur du coefficient vaut 1, la distribution des revenus est telle qu'une seule personne ou un seul ménage perçoit la totalité du revenu. Cette mesure a tout de même un inconvénient dans le sens où un même coefficient de Gini peut correspondre à une infinité de distributions des revenus (Van Cauter & Vans Meensel, 2006).

²Une imposition est progressive si la contribution des plus pauvres aux recettes fiscales de l'Etat est inférieure à leur part de revenu dans le revenu global (Zonon, 2007).

Graphique 1– La courbe de Lorenz et le coefficient de GINI en tant que mesures de l'inégalité des revenus



(1) Les ménages sont classés par revenus croissants.

Source : Van Cauter, K. & Van Meensel, L. (2006). Le caractère redistributif des impôts et des cotisations sociales. *Revue économique de la Banque Nationale Belge*.

Dès lors, selon Kalwani (1977), l'effet redistributif de l'impôt peut se mesurer par la différence entre les coefficients de Gini calculés avant et après impôt. Cette mesure sera étudiée dans le deuxième chapitre de la deuxième partie de ce mémoire lors de l'analyse de l'équité fiscale de l'IPP en Belgique.

En règle générale, deux dimensions de la redistribution sont distinguées. La première, la redistribution horizontale, réalise les transferts qui ne sont pas entraînés par la hiérarchie des revenus, mais entre ménages situés dans le même niveau de revenus ou engendrés sur base d'autres éléments que le revenu. C'est le plus souvent les prestations de la protection sociale qui sont considérées en la matière étant donné qu'elles visent à opérer des transferts de ressources au profit de personnes face à un « risque » social comme expliqué ci-dessus. La deuxième dimension, la redistribution verticale, opère des transferts motivés par la hiérarchie des revenus et a pour objectif d'en atténuer les inégalités avec, comme instrument privilégié, l'imposition progressive sur le revenu (Monnier, 2008).

§ 3. La régulation et la stabilisation de l'activité économique

La fiscalité a également un rôle de régulation et de stabilisation de l'activité économique. Traditionnellement, des politiques fiscales axées sur la demande pointent le soutien ou la relance de l'activité économique. Des politiques privilégiant l'offre, l'épargne ou cherchant à améliorer la compétitivité des entreprises sont distinguées afin d'assurer la stabilité macroéconomique, de garantir la croissance et de tendre vers le plein emploi (Monnier, 2008).

Afin de justifier le recours à l'accroissement de la dépense publique, la théorie du multiplicateur budgétaire de Keynes exprime la relation entre une variation des dépenses publiques et la variation du revenu qu'elle génère (mataf.net, 2016). En effet, cette théorie énonce qu'un investissement additionnel et donc une augmentation des dépenses produit un effet démultiplié sur le niveau de la production et de l'emploi (Malrieu, 2004). Cet effet peut être expliqué par le fait qu'un investissement additionnel suscite une hausse de la demande ce qui entraîne une hausse de production qui occasionnera de nouveaux salaires afin de produire ces biens, et ainsi, par répercussion, une hausse de la demande (mataf.net, 2016).

Selon les keynésiens, un accroissement des dépenses publiques a plus d'impact qu'une diminution des recettes. Effectivement, en vertu des temps d'adaptation plus lents des revenus individuels aux évolutions de la fiscalité et dès lors de la consommation, le multiplicateur des dépenses budgétaires est supérieur au multiplicateur fiscal exprimant l'augmentation de revenu découlant de la diminution des prélèvements (Monnier, 2008).

Certains économistes ne sont pas convaincus de l'effectivité du multiplicateur et affirment que la diminution des charges fiscales et la privatisation sont les outils à utiliser pour arriver à l'allègement des dépenses publiques dont il devrait découler une relance de l'investissement et de l'activité qui permettrait à terme de compenser les déficits publics (Monnier, 2008).

Il est également important d'ajouter que les activités publiques, en particulier les prélèvements obligatoires, dévoilent une certaine résistance par rapport à la conjoncture et agissent comme des stabilisateurs automatiques : elles augmentent en période d'expansion et diminuent au cours des récessions (Monnier, 2008).

§ 4. Incitations fiscales et manipulation des comportements

La fiscalité est également utilisée comme un instrument afin d'orienter la politique économique en avantageant certains secteurs d'activités au moyen d'exonérations ou d'avantages spécifiques en faveur de certains agents économiques (Graad, 2015). Ces

techniques d'incitation fiscale sont de plus en plus utilisées afin de décourager les activités nuisibles ou d'encourager les activités socialement appréciées (Monnier, 2008).

Chapitre II : L'équité et l'efficacité fiscale

Comme le disait Confucius, « Ce ne sont pas les richesses qui rendent un État prospère, mais la justice ». Cette citation qui fait dépendre la prospérité des peuples au concept de justice, reste également appropriée à la fiscalité (Agudze, 2014).

Alors qu'au début des années soixante, le Premier Ministre Théo Lefebvre présente la réforme fiscale de son gouvernement en stipulant que l'impôt devait restituer la justice (CRISP, 1962), une investigation auprès des professionnels du chiffre a révélé que notre fiscalité était perçue comme inéquitable par les contribuables (Bombaerts, 2013). Mais, une première question se pose : qu'est-ce que l'équité, ou encore la justice fiscale ?

Outre l'équité, une autre question se pose lorsque l'on traite de fiscalité : l'efficacité ou les contraintes à respecter afin que les mesures fiscales soient efficaces.

Ce sont ces deux questions qui vont être analysées dans ce chapitre. Dans un premier temps, les composantes et deux conceptions complémentaires de l'équité seront expliquées. Dans un deuxième temps, les contraintes à respecter pour une fiscalité efficace seront examinées. Enfin, le dilemme entre équité et efficacité sera analysé.

Section 1. Les composantes de l'équité

Le concept d'équité peut être défini selon différents points de vue et ceux-ci ont évolué à travers le temps (Frikha, 2003). Cependant, l'étymologie du terme « équité » nous apprend qu'il vient du mot latin « aequitas » signifiant « égalité », « esprit de justice », dérivé du mot « aequus » signifiant « égal » (Agron, 2000). C'est une notion qui apparaît souvent comme étant chargée de valeurs morales (Trimeche, 2008).

Le principe de l'égalité est énoncé au premier article de la Déclaration Universelle des droits de l'Homme : « Tous les êtres humains naissent libres et égaux en dignité et en droits ».

Cependant, le concept d'équité, pouvant aussi bien être d'origine sociale que politique (Zonon, 2007), dépasse celui d'égalité dans le domaine de la fiscalité. Afin de respecter le principe de l'égalité entre les citoyens, il faut exiger d'une part, que tous payent l'impôt, et d'autre part, qu'à revenu égal, ils payent un impôt égal. Toutefois, l'équité fiscale requiert que tous les citoyens payent l'impôt, mais qu'en plus, chacun y participe suivant sa capacité contributive, c'est-à-dire suivant ses revenus effectifs, compte tenu des diverses situations

familiales et personnelles. L'égalité fiscale ne prend pas en compte les différents niveaux de bien-être que peuvent avoir des contribuables à revenus égaux, alors que l'équité fiscale différencie ces situations et adapte l'impôt en fonction (Agudze, 2014).

Après ces quelques précisions, il est possible d'assimiler l'équité fiscale à de la justice fiscale. Dès lors, il est cohérent de parler d'équité fiscale lorsque l'impôt est perçu de manière juste ou lorsque l'impôt est favorable à davantage de justice dans la société (Gérard, 2004).

Section 2. Les deux conceptions complémentaires de l'équité

Les économistes Musgrave et Tin ont théorisé en 1948, deux approches complémentaires concernant l'équité : l'équité horizontale et l'équité verticale (Zonon, 2007). Ces deux conceptions désignent respectivement le principe d'égalité entre les individus et le principe de distinction du traitement des individus en fonction de leurs situations différentes (Agudze, 2014).

§ 1. L'équité horizontale

L'équité horizontale s'énonce : « à situation égale, prestations égales » (Agudze, 2014). Ce principe veut que toutes les personnes égales, vivant la même situation, soient traitées de manière égale (Zonon, 2007). C'est, selon Musgrave, le principe d'équité fiscale le plus répandu (Musgrave, 1959). Dès lors, dans le contexte de l'imposition, les contribuables partageant le même niveau de revenus, de bien-être avant toute intervention des autorités publiques (Zonon, 2007), participent de manière égale au paiement de l'impôt (Gérard, 2004). L'équité horizontale peut dès lors également s'énoncer : « à niveau de bien-être égal, impôt égal » (Agudze, 2014). Ainsi, selon le principe d'équité horizontale, le système fiscal mis en place ne devrait donc pas altérer le « classement » des individus en ce qui concerne leur niveau de bien-être avant la taxe (Zonon, 2007).

§ 2. L'équité verticale

Au-delà de l'équité horizontale, le principe d'équité est accepté par beaucoup qui ne sont pas forcément d'accord avec ce premier principe. En effet, certains penchent plutôt en faveur de l'équité verticale (Musgrave, 1949). L'équité verticale s'énonce : « à situations différentes, prestations différentes » (Agudze, 2014). C'est un principe qui demande à ce que les individus se trouvant dans des positions différentes, soient traités différemment d'une manière

appropriée. Dès lors, dans cette perspective, l'impôt peut être progressif, régressif³ ou proportionnel⁴ (Zonon, 2007).

§ 3. Deux côtés de la même médaille

Les exigences de l'équité horizontale et verticale ne sont que deux côtés de la même médaille. S'il n'y a aucune raison précise pour discriminer les individus « inégaux », comment peut-il y avoir une raison pour éviter la discrimination entre les individus « égaux » ? Sans un plan d'équité verticale, l'exigence d'équité horizontale devient, au mieux, une garantie contre la discrimination arbitraire, une garantie qui pourrait aussi bien être fournie par une revendication que la taxation soit allouée au hasard (Musgrave, 1949). Afin la signification aille au-delà de cela, le principe d'équité horizontale doit être considéré dans le contexte d'une vision explicite de l'équité verticale (Calvert, 1938).

Des indices objectifs de l'égalité ou de l'inégalité sont nécessaires afin de traduire ces principes d'équité dans un système de taxe spécifique. Deux théories existent : la théorie du bénéfice, des avantages reçus, revoyant la taxation à un prix pour les services rendus, ainsi que la théorie de la capacité contributive, se référant à la faculté de payer (Musgrave, 1949). La capacité contributive est mesurée par les revenus, les dépenses potentielles ou effectives ou encore un indice d'utilité, c'est-à-dire le bien être tiré des revenus (Gérard, 2014).

Section 3. Les contraintes pour une fiscalité efficace

« L'efficacité qualifie la capacité d'un système de parvenir à ses fins, à ses objectifs » (Définitions Web, 2016). Un système fiscal efficace serait alors un système qui remplit toutes les fonctions de la fiscalité décrites ci-dessus.

Il convient d'analyser plus précisément les contraintes à respecter afin qu'un système fiscal soit équitable.

Il semble tout d'abord évident de dire que pour être efficace, un système fiscal doit être le plus simple et transparent possible. Plus les règles fiscales seront complexes et opaques, plus le système sera inefficace. En effet, une fiscalité complexe affecte le coût du système en ralentissant le travail de l'administration, notamment au niveau de la détection de la fraude et de l'évasion fiscale. Le coût du système en place étant également un critère d'efficacité, toute l'administration fiscale doit également s'avérer être efficace.

³ Une imposition est régressive si la contribution des plus pauvres aux recettes fiscales de l'Etat est supérieure à leur part de revenu dans le revenu global (Zonon, 2007)

⁴ Une imposition est proportionnelle si la contribution d'un individu aux recettes fiscales de l'Etat est égale à leur part de revenu dans le revenu global (Zonon, 2007)

Lors de sa conférence « 50 ans de déformation fiscale. Le temps de la réforme fiscale. » en 2014, Michel De Wolf relève quatre contraintes à prendre en compte en Belgique : le poids politique des seniors, le besoin de financement, ne pas faire fuir les actifs et l'importance de la concurrence internationale.

La première contrainte à prendre en compte concerne le poids politique des seniors. Avec le vieillissement de la population, les seniors, plus solides financièrement, plus nombreux et mieux organisés, ont beaucoup d'impact et le système fiscal est donc influencé. Dès lors, un changement fiscal en défaveur des seniors est tout à fait impensable. En outre, les contribuables seniors ne sont pas concernés par l'allègement du poids de la fiscalité sur les revenus du travail. En effet, pour bon nombre, ce qui intéresse les seniors c'est de consommer ; ils sont dès lors plus sensibles aux impôts sur la consommation comme la TVA ou encore les accises (De Wolf, 2014).

Le deuxième élément à prendre en considération lors de l'élaboration d'une réforme fiscale est le besoin de financement de l'Etat. Les fonctions de la fiscalité définies dans la troisième section du premier chapitre reprennent le financement des dépenses publiques mais également un rôle de redistribution au nom de la solidarité. Ces besoins de financement ne vont pas se réduire, au contraire, ils risquent encore d'augmenter. En effet, la charge de la dette publique reste conséquente. De plus, vu la problématique du vieillissement de la population, les dépenses de sécurité sociale augmentent notamment avec les charges de pensions pour lesquelles il n'y a pas, ou peu de réserves ainsi qu'avec les charges de soins de santé. En outre, il faut également évoquer les charges des revenus de remplacement (chômage, CPAS, maladie,...) qui sont conséquentes. Dès lors, il ne convient pas d'élaborer une réforme fiscale qui diminuerait les recettes fiscales de l'Etat (De Wolf, 2014).

Un troisième facteur dont il faut tenir compte est qu'il ne faut pas faire fuir les actifs qui représentent une partie considérable des recettes fiscales. Dans une ère où les jeunes se sont habitués à des séjours à l'étranger, des perspectives de comparaison se sont développées. Dès lors, l'attrait d'un système fiscal plus léger à l'étranger doit être pris en compte car il pousse à l'immigration des mieux formés et des plus jeunes (De Wolf, 2014).

Une dernière contrainte à respecter est qu'il faut prêter attention à la concurrence fiscale internationale lors de l'élaboration d'une réforme fiscale. En effet, il existe une concurrence fiscale entre les États qui autorisent des avantages fiscaux, en particulier aux sociétés, ayant pour objectif d'attirer une partie de la matière imposable qui échapperait aux autres États.

L'exemple des scandales « Luxembourg Leaks » et « Panama Papers » peuvent être donnés dans ce contexte. Ces affaires ont révélé que les fiscs luxembourgeois et panaméens attiraient dans leur pays de la matière imposable de nombreux clients internationaux par des taux très bas, à l'abri du fisc des autres pays (De Wolf, 2014).

Section 4. Le dilemme entre équité et efficacité

Un enjeu important est de déterminer si une fiscalité équitable est efficace. Une attention particulière doit être portée sur le fait que la prospérité économique ne peut être trop freinée par la fiscalité (Monnier, 2008). En effet, une idée principale de la théorie des impôts optimaux reposant sur les travaux de James A. Mirrlees, est que le prélèvement des impôts et des cotisations sociales perturbe l'efficacité de fonctionnement du marché étant donné l'incidence de ces derniers sur l'allocation des facteurs de production et sur la composition des dépenses.

Selon cette théorie, étant donné la perturbation du mécanisme de marché ainsi que la décision de travailler, d'investir, de consommer et d'épargner et la diminution de l'initiative économique due à ces prélèvements, ces derniers sont considérés comme essentiellement négatifs pour les résultats économiques. L'équité et l'efficacité fiscale sont dès lors souvent considérées par les spécialistes de l'économie comme deux éléments antagonistes (Van Cauter & Van Meensel, 2006).

Il s'agit donc de trouver un équilibre entre l'équité et l'efficacité pour établir la politique fiscale. C'est aux pouvoirs publics d'y exercer leur attention en fonction des prescriptions de justice sociale (Monnier, 2008).

Partie II : Etat des lieux de la fiscalité en Belgique

Afin d'analyser si des réformes sont nécessaires au niveau de la fiscalité en Belgique, il convient, dans un premier temps, de faire un état des lieux de cette dernière. Dès lors, cette deuxième partie donnera tout d'abord une vision globale des dispositifs fiscaux belges actuellement mis en place. Ensuite, une analyse sera établie afin d'étudier si ces principes ont mené à une fiscalité équitable/inéquitable et efficace/inefficace. De plus, le nouveau gouvernement belge ayant déjà mis certaines réformes « sur la table », une analyse critique de ces dernières sera établie. Enfin, des comparaisons seront faites avec d'autres pays européens afin d'analyser les situations et les dispositions prises dans les pays voisins.

Chapitre I : Vision globale des principes fiscaux belges

Dans cette section, il s'agira de fournir un aperçu de la fiscalité belge. En effet, la matière abordée étant particulièrement vaste et complexe, toutes les règles particulières ne peuvent pas y être traitées. Dès lors, seuls les éléments essentiels y seront décrits.

Les principes de l'imposition belge sont repris dans un document, appelé Memento fiscal, publié chaque année par le Service Public Fédéral des Finances. Ce chapitre sera donc principalement fondé sur base du Memento fiscal de 2015.

Section 1. Les impôts directs

Les impôts directs sont ceux payés et supportés individuellement par les contribuables. Dès lors, le « redevable » est également le contribuable (Vie Publique, 2013). Dans le régime fiscal belge, trois catégories de contribuables peuvent être distinguées : les personnes physiques, les sociétés et les personnes morales (Memento fiscal, 2015). L'impôt des personnes morales ne fera cependant pas l'objet d'une analyse dans le cadre de ce mémoire, choix délibéré afin de focaliser le travail sur l'impôt des personnes physique et l'impôt des sociétés.

§ 1. L'impôt des personnes physiques (IPP)

« L'impôt des personnes physiques est dû par les habitants du royaume c'est-à-dire, par les personnes qui ont établi leur domicile en Belgique ou, lorsqu'elles n'y ont pas de domicile, le siège de leur fortune » (Memento fiscal, 2015, p. 24). Il s'agit dès lors, sauf preuve du contraire, de toutes les personnes physiques figurant dans le Registre national.

Quatre catégories de revenus sont imposables pour les personnes physiques : les revenus immobiliers provenant de biens immobiliers, les revenus mobiliers comme les intérêts, les dividendes et les plus-values, les revenus divers qui représentent les revenus « recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle » (Memento fiscal, 2015, p.30) comme par exemple les rentes alimentaire et les revenus professionnels notamment constitués des revenus de rémunération et/ou des revenus de remplacement.

Le Memento fiscal précise pour chacune de ces catégories, les règles spécifiques de détermination du revenu net imposable (*Annexe I*).

§ 2. L'impôt des sociétés (I.Soc)

L'impôt des sociétés est l'impôt auquel les sociétés, les associations, les établissements ou les organismes quelconques qui remplissent trois conditions sont assujettis : « ils possèdent la personnalité juridique ; ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration ; et se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif » (Memento fiscal, 2015, p. 85).

Pour les sociétés, le bénéfice comptable et le bénéfice imposable sont deux notions très différentes. En effet, le bénéfice comptable constitue la base du calcul du revenu imposable mais plusieurs corrections doivent être réalisées afin d'obtenir la base imposable. Afin de calculer cette base imposable, le memento fiscal détaille neuf opérations à effectuer sur le bénéfice comptable (*Annexe II*) (Memento fiscal, 2015).

Section 2. Les impôts indirects

Les impôts indirects sont les impôts versés par les entreprises ou les personnes redevables. Cependant ils sont répercutés sur le prix de vente d'un produit. Dès lors, c'est le contribuable, celui qui paye le produit qui les supporte. Le redevable n'est pas le contribuable.

§ 1. La taxe sur la valeur ajoutée

« La TVA est un impôt sur les biens et services qui est supporté, en définitive, par le consommateur final et qui est perçu par étapes successives, à savoir à chaque transaction dans le processus de production et de distribution. Etant donné qu'à chaque stade du processus de production et de distribution la taxe payée sur les inputs peut être déduite, seule la valeur ajoutée est taxée à ce stade. La TVA est donc une taxe unique à la consommation, qui est acquittée au moyen de paiements fractionnés. » (Memento fiscal, 2015, p. 175)

La TVA est calculée proportionnellement au prix de vente hors TVA. Les taux de la taxe varient suivant la nature du bien ou du service taxé. En effet, le taux normal de TVA est de 21 %. Cependant, en plus du taux normal de TVA, deux « taux réduits » sont applicables à un certain nombre de biens et de services : 6% pour les biens de première nécessité et pour les prestations à caractère social et 12% pour quelques biens et services qui sont important au niveau économique ou social (Memento fiscal, 2015).

§ 2. Les droits d'accises

« Les droits d'accises sont des impôts indirects frappant la consommation ou l'utilisation de certains produits, qu'ils soient fabriqués à l'intérieur du pays, qu'ils proviennent d'un Etat membre de l'Union européenne ou qu'ils soient importés d'un pays tiers à l'Union européenne. On distingue les droits d'accises (ordinaires), les droits d'accises spéciaux, la cotisation sur l'énergie (pour les produits énergétiques et l'électricité) et la redevance de contrôle (sur le fuel domestique). L'accise totale est la somme de ces catégories. » (Memento fiscal, 2015, p.241)

Section 3. Les cotisations de sécurité sociale

Déjà définies dans la première partie, « les cotisations de sécurité sociale représentent l'ensemble des paiements obligatoires versés aux administrations publiques qui donnent le droit de bénéficier d'une prestation sociale future (éventuelle) » (OCDE, 2015, Les cotisations de sécurité sociale). Entre autres, ces prestations sociales comprennent : « les allocations d'assurance-chômage et les compléments, les allocations pour accidents, blessures et maladies, les pensions de retraite, d'invalidité et de survivant, les allocations familiales, les remboursements de dépenses médicales et d'hospitalisation ou la fourniture de services médicaux et hospitaliers » (OCDE, 2015, Les cotisations de sécurité sociale). Les cotisations sont à la fois prélevées auprès des salariés ainsi qu'auprès des employeurs (OCDE, 2015).

Ces cotisations sociales ne sont pas un impôt car elles ne vont pas dans les caisses de l'État mais directement aux institutions de la sécurité sociale gérées paritairement.

Les taux d'applications des cotisations sociales sont repris dans la Loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de sécurité sociale où les travailleurs y sont répartis en quatre catégories : les travailleurs du secteur privé, les contractuels du secteur public, les statutaires et assimilés du secteur public et les apprentis et assimilés (O.N.S.S., 2015).

Section 4. Impôt sur le travail, sur la consommation et sur le capital

Outre la répartition des impôts selon leur caractère direct ou indirect, il est également possible de ventiler ces derniers selon leur fonction économique. Cette catégorisation sera utile dans le cadre d'un futur glissement fiscal. On peut dès lors distinguer trois catégories : les impôts sur la consommation, les impôts sur le travail et les impôts sur le capital.

Les impôts sur la consommation sont « prélevés sur les opérations entre les consommateurs finaux et les producteurs et sur la consommation finale de biens » (Eurostat, 2015, para. 4). On peut notamment citer la TVA, des autres impôts et droits retenus à l'importation, des impôts sur les opérations financières et de capitaux, des impôts sur la pollution ainsi que des taxes payées par les ménages pour l'utilisation de certains biens de consommation (Eurostat, 2015).

Les impôts sur le travail sont « prélevés sur l'emploi de main-d'œuvre. Ils sont donc directement liés aux salaires et sont généralement prélevés à la source et à charge tant des employeurs que des salariés. Ils comprennent les cotisations sociales obligatoires et l'impôt sur les revenus de la main d'œuvre non employée, en d'autres termes tous les impôts et les cotisations sociales obligatoires prélevées sur le revenu social des personnes sans emploi identifiées (allocation de chômage et maladie par exemple) » (Eurostat, 2015, para. 5).

Les impôts sur le capital sont « prélevés sur le capital et les revenus économiques perçus par les agents économiques sur des ressources domestiques ou étrangères » (Eurostat, 2015, para. 6). Ces impôts sont donc ceux frappant la détention de capital, comme l'impôt sur le patrimoine ainsi que les impôts touchant la transmission du capital, comme notamment l'imposition des plus-values (Eurostat, 2015).

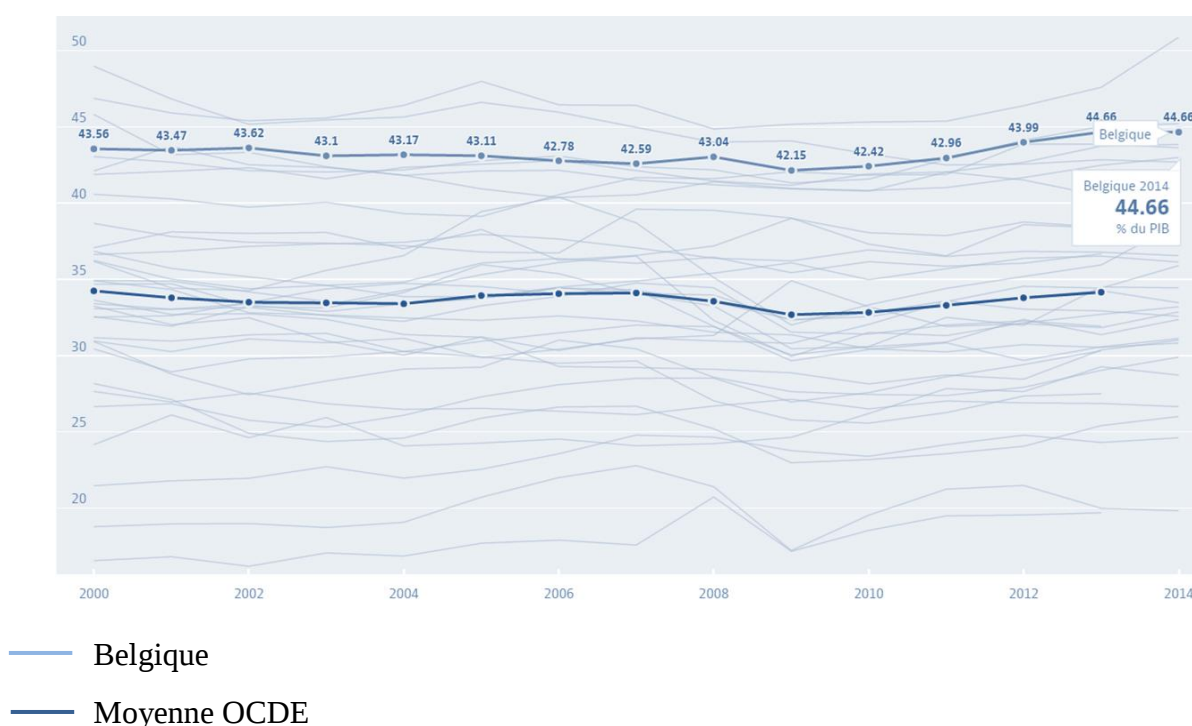
Chapitre II : La fiscalité est-elle équitable ?

Ce chapitre va analyser certains éléments de la fiscalité belge afin d'examiner si celle-ci est équitable. En premier lieu, la pression fiscale globale sera discutée. Ensuite, l'impôt des personnes physiques, plus précisément, la taxation des revenus du travail et l'atténuation de l'impôt progressif, seront abordés. Après cela, l'analyse de l'impôt des sociétés et leurs assiettes fiscales qui semblent être de plus en plus maigres sera évoquée. Pour terminer ce chapitre, les inégalités concernant la TVA et les cotisations sociales seront étudiées.

Section 1. La pression fiscale : un fardeau

Les dernières données de l'OCDE de 2014 situaient la Belgique comme un des pays européens connaissant une pression fiscale globale conséquente. En effet, comme nous pouvons le voir sur le graphique 2 ci-dessous, celle-ci vaut 44,66% du PIB ; par comparaison, la moyenne de l'OCDE s'élève à 34,16 % en 2013. Le taux de cet indicateur en dit beaucoup sur la situation fiscale du pays car il représente l'intégralité du montant des recettes fiscales encaissées par l'Etat, exprimé en pourcentage du PIB (OCDE, 2015).

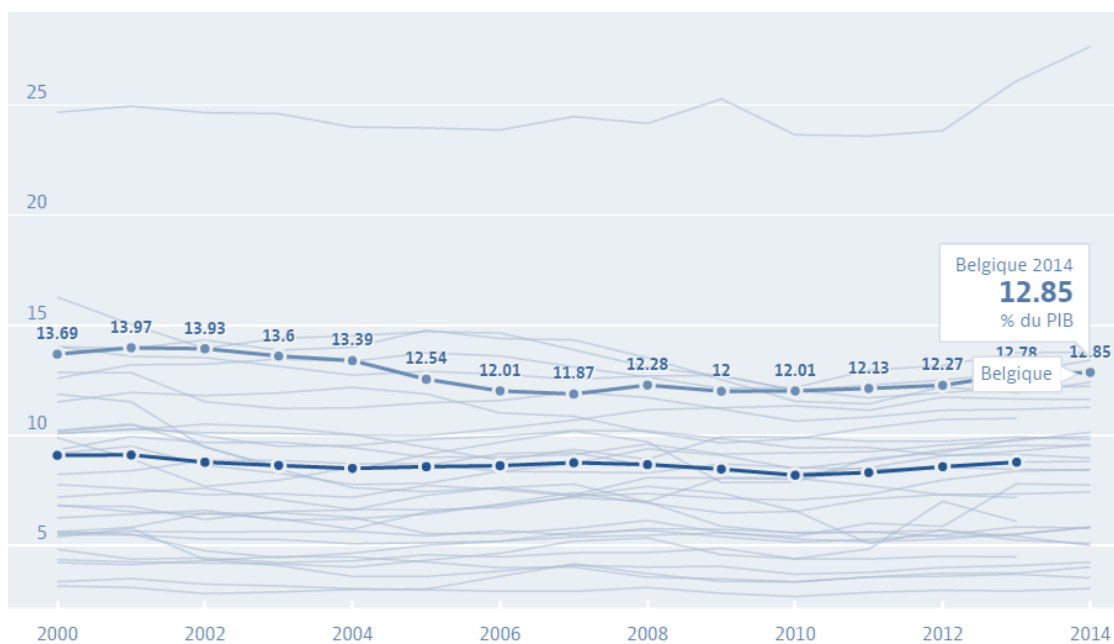
Graphique 2 - Recettes fiscales (en pourcentage du PIB) de 2000 à 2014 pour les pays européens



Source : OCDE (2016), Recettes fiscales (indicateur). doi: 10.1787/2907dcbf-fr (Consulté le 15 mai 2016)

La même année, les recettes fiscales en provenance de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (*Graphique 3*) et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (*Graphique 4*) sont respectivement de 12,85 % et de 3,19 % du PIB. De plus, il est également intéressant de s'attarder sur les recettes fiscales des cotisations de sécurité sociale qui étaient à hauteur de 14,054 % du PIB en 2014 (*Graphique 5*). Le reste des recettes fiscales provient dès lors de l'impôt sur le patrimoine (3,544 % du PIB) ainsi que de l'impôt sur les biens et services (10,673 % du PIB) (OCDE, 2015).

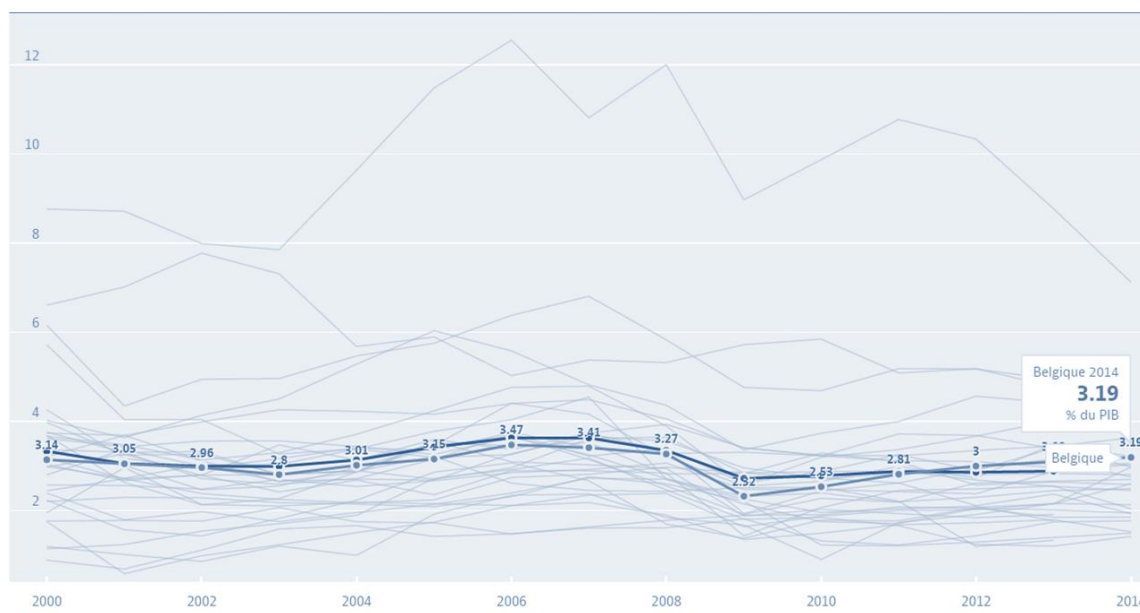
Graphique 3 - Recettes fiscales de l'impôt (en pourcentage du PIB) sur le revenu des personnes physiques de 2000 à 2014 pour les pays européens



- Belgique
- Moyenne OCDE

Source : OCDE (2015), Impôt sur le revenu des personnes physiques (indicateur). doi: 10.1787/b9d561f9-fr

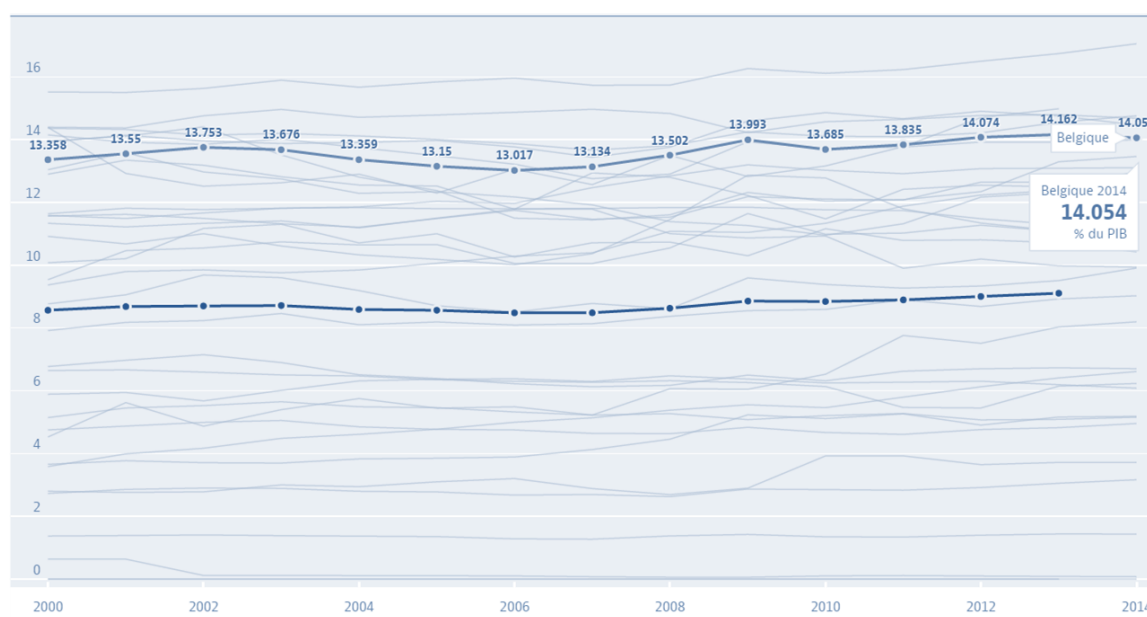
Graphique 4 - Recettes fiscales de l'impôt (en pourcentage du PIB) sur le bénéfice des sociétés de 2000 à 2014 pour les pays européens



- Belgique
- Moyenne OCDE

Source : OCDE (2015), Impôt sur les bénéfices des sociétés (indicateur). doi: 10.1787/dc5053fc-fr

Graphique 5 - Recettes fiscales (en pourcentage du PIB) des cotisations de sécurité sociale de 2000 à 2014 pour les pays européens



- Belgique
- Moyenne OCDE

Source : OCDE (2016). *Cotisations de sécurité sociale (indicateur)*. doi: 10.1787/cce82276-fr

En regardant 50 ans en arrière, en 1965, on peut voir que cette pression fiscale globale ne représente que 30,63 %. La partie relative aux recettes fiscales en provenance de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés était à l'époque, respectivement de l'ordre de 6,3 % et de 1,9 % du PIB (OCDE, 2015).

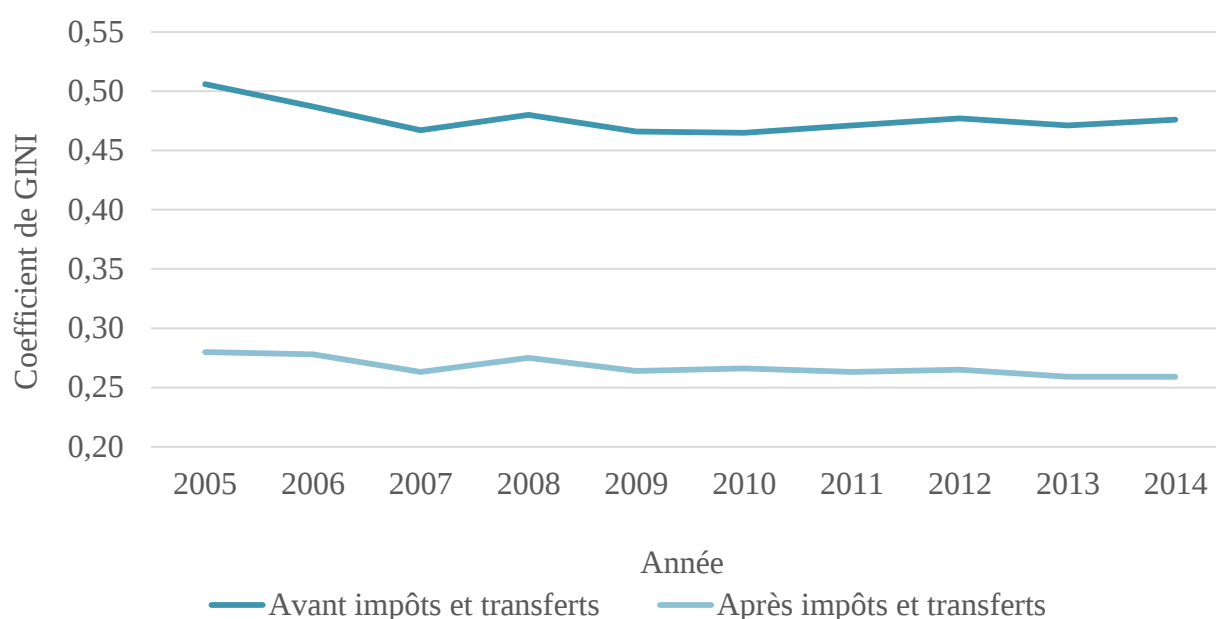
Remarquons dès lors, qu'en moins de 50 ans, la pression fiscale globale en Belgique a augmenté de près de 50 % par rapport à son taux de départ (OCDE, 2015). La progression fut très lente mais constatons que la pression fiscale est devenue aujourd'hui très importante.

Avec ces quelques analyses chiffrées, il est déjà possible d'entrevoir le fait qu'avec le temps, les recettes fiscales en provenance du bénéfice des entreprises, qui sont devenues plus riches, n'augmentent pas de manière proportionnelle au regard des recettes fiscales en provenance de l'impôt des personnes physiques (FinancieelActieNetwerk, 2011). En effet, 64 % des recettes fiscales proviennent de l'imposition des revenus sur le travail et des impôts indirects alors que les recettes provenant de l'imposition des revenus des sociétés ne représentent que 8,5 % (FGTB, 2013).

Section 2. IPP

Au regard du coefficient de GINI, représentant, comme expliqué dans la première partie de ce mémoire, une statistique des inégalités de revenus, la Belgique est considérée, dans l'ensemble des études internationales, comme étant très égalitaire. Les statistiques de l'Union Européenne montrent en effet que la Belgique se situe en-dessous de la moyenne du coefficient (Eurostat, 2014 : 0,476 avec une moyenne de 0,518). De plus, en analysant l'évolution de ce coefficient calculé avant et après l'imputation de l'impôt et des transferts (Graphique 6), le pays semble légèrement tendre vers plus d'égalité de revenus étant donné que le coefficient diminue vers 0. Suite à cette analyse, il faut également noter que le système belge d'imposition et de transferts des revenus atténue les inégalités de revenus (Borman & Poncin, 2012).

Graphique 6 - Evolution et comparaison du coefficient de GINI de 2005 à 2014 avant/après impôts et transferts



Source : Eurostat (2016).

Pourtant, le SPF Economie démontre en 2008, en utilisant comme base de calcul uniquement le revenu net imposable total des déclarations d'impôts des personnes physiques et non pas divers indicateurs de revenus comme le fait le SILC⁵, que le coefficient de GINI a connu une évolution négative entre 1990 et 2008 (le coefficient a augmenté de 0,064) (Borman & Poncin, 2012).

⁵ Statistics on Income and Living Conditions, réalisée par l'Union Européenne

Dès lors, il faut retenir que cette divergence ressortant de l'étude d'un même phénomène expose la limite de ce type d'analyse lorsque l'on modélise un facteur aussi complexe et aussi sensible que la mesure des revenus et leur répartition. D'une part, étant donné que les revenus d'un ménage sont inéluctablement en lien avec les dispositifs fiscaux d'un Etat, la répartition de ceux-ci y est également directement liée. D'autre part, les plus hauts revenus ont la possibilité d'utiliser l'optimisation fiscale et éludent ainsi une partie plus ou moins grande de l'impôt. De cette manière, ces derniers ne sont pas repris dans les statistiques et peuvent fausser la mesure des inégalités. De plus, un autre biais rentre en compte lors du calcul du coefficient étant donné que les revenus de capital, taxés séparément des revenus du travail, ne sont repris nulle part dans les statistiques nationales (Borman & Poncin, 2012).

Etant donné que ces chiffres ne sont pas représentatifs de la réalité des inégalités de revenus, il convient de les nuancer par une analyse plus approfondie en fonction du système fiscal national (Borman & Poncin, 2012).

§ 1.Des disproportions dans la taxation des revenus

Les principes de la fiscalité belge ne traitent pas de la même manière tous les revenus selon leur nature et leurs provenances (FGTB, 2013). En effet, les revenus ne sont pas globalisés.

Tout d'abord, les revenus du travail sont imposés relativement lourdement en Belgique. En effet, en comptabilisant les cotisations sociales patronales, les cotisations sociales salariales ainsi que l'impôt sur les revenus des personnes physiques, les revenus du travail représentent 45,3 % du PIB en 2014, contre une moyenne de 38,8 % pour l'UE (Commission Européenne, 2016). Dès lors, l'écart entre les salaires nets et les salaires bruts est considérable. En conséquence, cela menace l'économie et la sécurité sociale du pays. En effet, cela crée des problèmes de compétitivité externe, car le coût des salaires est élevé en Belgique, et de compétitivité interne, étant donné qu'un certain nombre de besoins ne peuvent être couverts au prix de revient et que cela génère une concurrence sérieuse du travail en noir et du travail semi-légal⁶. Dès lors, l'effet de cet écart sur l'économie et les entreprises du pays est étouffant. En effet, il décourage les citoyens de rechercher du travail ainsi que les entreprises d'employer (De Keuleneer, s.d).

Ensuite, en Belgique, les revenus mobiliers sont très peu taxés. Ces derniers représentent « tous les revenus provenant de comptes bancaires, d'actions, d'obligations, d'organismes de

⁶Travailleurs œuvrant en Belgique avec un contrat étranger

placement collectif ou d'assurances-vie » (SPF Finance, 2015, para. 3), notamment les intérêts, les dividendes et les plus-values. Dès lors, il est possible d'en conclure que la taxation du capital et des actifs financiers, en Belgique, est relativement faible.

Pour la plupart de ces revenus, un précompte mobilier de 27 % depuis le 1^{er} janvier 2016 est retenu à la source par l'organisation qui les acquitte et qui les verse ensuite à l'Etat. Dans la majorité des cas, ce précompte mobilier représente l'impôt définitif et les revenus ne doivent dès lors pas être déclarés et le précompte devient alors une taxe définitive (SPF Finance, 2016).

En effet, comme l'affirme la Banque Nationale en 2010 : « les prélèvements sur les plus-values sont quasiment inexistantes ». En effet, dans la plupart des cas, les bénéfices réalisés lors de la revente d'actifs ne sont pas taxés en Belgique (Borman & Poncin, 2012). Cependant, une taxe de spéculation à hauteur de 33% est d'application depuis le 1^{er} janvier 2016 pour les particuliers qui acquièrent et cèdent après moins de 6 mois des actions cotées en bourses (Geirnaert, 2016). Cet impôt peut dès lors être qualifié d'inégalitaire étant donné que le montant de celui-ci est proportionnel aux montants des revenus mobiliers mais qu'il ne suit pas le principe de progressivité.

Enfin, l'impôt belge sur les revenus immobiliers, quant à lui, est également relativement bas car la taxation de ces derniers est principalement basée sur le revenu cadastral très largement sous-évalué par rapport aux revenus réels. En effet, il n'y a plus eu de péréquation cadastrale depuis 1975 (FGTB, 2013). Cette sous-estimation des loyers constitue une source d'inégalités entre les contribuables étant donné que les villes prospères du milieu des années 70 ne le sont peut-être plus aujourd'hui, et inversement.

§ 2. Un système fiscal imparfaitement redistributif

L'imposition progressive des revenus, imposée par la réforme fiscale du premier ministre Théo Lefèvre au début des années 60, s'est atténué au fil des ans.

Au départ, l'imposition progressive consistait à imposer peu ceux qui n'avaient pas beaucoup de revenus, et à augmenter cette imposition en fonction du revenu. Aujourd'hui encore, ces barèmes sont d'application.

Les taux de ces barèmes sont repris dans le tableau suivant :

Tableau 1 -Barème et taux d'imposition des personnes physiques en 2016

Tranche d'imposition	Revenu imposable	Taux
0	< 7.090 €	0 %
1	7.090 € - 8.710 €	25 %
2	8.710 € - 12.400 €	30 %
3	12.400 € - 20.660 €	40 %
4	20.660 € - 37.870 €	45 %
5	> 37.870 €	50 %

Source : Mytaxonweb.be (2016). *Le calcul complet de l'impôt des personnes physiques*. En ligne <http://www.mytaxonweb.be/calculer-mes-impots/>

Alors que ce principe est une idée juste du point de vue social, éthique et économique, l'impôt progressif est devenu relativement plat et tout le monde s'accorde à dire que les barèmes grimpent trop rapidement et de manière trop forte. En effet, il ressort que dès que l'on a un revenu considéré en Belgique comme moyen, avant impôt, le taux applicable à ce revenu est de 45%, sans compter la taxe communale additionnelle. En d'autres termes, le citoyen avec un revenu moyen doit presque renoncer à la moitié de son revenu. Dès lors, le revenu moyen se situant dans l'avant dernière tranche de ce barème, il ressort que l'impôt progressif est relativement plat en Belgique, excepté pour les petits revenus. De plus, la quotité exemptée d'impôts en matière de revenus, fixée aujourd'hui à 7.090 euros, représente un montant inférieur au revenu d'intégration minimal du CPAS, équivalant à 9.800 euros pour un isolé. Dès lors, une personne qui gagnerait ce que la Belgique estime être le revenu minimal serait déjà taxé (Bourgeois & Al., 2015).

Par ailleurs, la réforme fiscale de Philippe Maystadt a supprimé les tranches de 57,5 %, 60 % et 62,5 %. De plus, entre 2000 et 2005, les réformes fiscales de Reynders ont supprimé les tranches de 52,5 % et de 55 % (CIEP, 2015). Le nouveau gouvernement a également décidé de supprimer progressivement la tranche des 30 % à l'horizon 2020.

Du fait que cette progressivité de l'impôt a presque disparu, les écarts entre les riches et les pauvres ont pu se creuser.

Section 3. ISOC

La pression fiscale globale avait révélé qu'avec le temps, les recettes fiscales en provenance du bénéfice des entreprises, n'augmentent pas de manière proportionnelle au regard des recettes fiscales en provenance de l'impôt des personnes physiques. La cause serait que les assiettes fiscales des entreprises sont de plus en plus maigres.

Selon la Commission Européenne en 2015, le système fiscal belge se définit par des taux d'imposition assez importants et par des assiettes fiscales relativement maigres. Effectivement, au-delà de ses taux de taxation élevé, le système fiscal belge applique une stratégie de niches en mettant en place plusieurs mesures d'ingénierie fiscale qui permettent aux entreprises de réduire, de manière relativement considérable, leur base fiscale.

Le taux d'imposition des sociétés en Belgique est l'un des plus élevés en Europe, il est de 33,99%. Cependant, pour les sociétés, suite à plusieurs déductions possibles de leur bénéfice, le taux effectif est bien plus bas que ce taux nominal, l'impôt des sociétés subit actuellement un nivellement par le bas. Parmi ces déductions possibles, il y a notamment les déductions pour capital à risque, appelée « déduction d'intérêt notionnel » qui « vise à remédier au biais fiscal existant entre l'emprunt et l'apport de fonds propres en autorisant la déduction d'un «intérêt notionnel» sur l'ensemble des fonds propres » (Commission Européenne, 2015, p. 69). Ces déductions pour capital à risque peuvent amener des abus et des coûts budgétaires (Commission Européenne, 2015).

Cependant, la Belgique a introduit en 2013 une «fairness tax», c'est-à-dire une taxe de 5,15 % à payer pour les grandes entreprises qui bénéficient de la déduction des intérêts notionnels et/ou du report des pertes. Le paiement de cette taxe est déclenché par une distribution de dividendes, où les bénéfices payés n'ont pas encore été taxés (Commission Européenne, 2014).

De plus, la règle de sous-capitalisation (thin capitalization rule) a été renforcée par le gouvernement précédent. Ce dispositif fiscal anti-abus permet d'éviter que les dettes d'une entreprise ne dépassent pas une certaine proportion de ses fonds propres. Dans la mesure où le ratio en vigueur est dépassé, la proportion des intérêts correspondant à la quantité de dette dépassant ce ratio n'est plus déductible fiscalement. La règle de capitalisation autrefois représentée par un ratio 7/1 a été remplacée par un ratio de 5/1. Les dettes d'une entreprise ne peuvent dès lors excéder cinq fois ses fonds propres. Ce ratio se situe néanmoins toujours inférieur aux ratios dans la plupart des pays (Galéa & Jourdain, 2012).

En général, ces dispositions sont utilisées dans les entreprises les plus grosses et les plus profitables. Dès lors, ces entreprises peuvent parfois réduire leur impôt à un montant qui s'approche de zéro. En effet, certains vont même jusqu'à comparer la Belgique à un paradis fiscal pour les grandes entreprises. Le gouvernement argumente ses décisions en avançant que ces mesures créent de l'emploi (FinancieelActieNetwerk, 2011).

Dans le cadre de l'impôt des sociétés, l'environnement européen dans lequel la Belgique se situe doit être pris en compte. En effet, certains aménagements du système belge d'imposition des sociétés peuvent être utilisés par des structures transfrontalières à des fins de planification fiscale (Commission Européenne, 2015).

Section 4. La taxe sur la valeur ajoutée

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est utilisée afin de taxer la consommation, c'est-à-dire les dépenses et les achats de biens et services. Afin de déconforter l'achat de certains produits, certaines taxes, comme les écotaxes ou les accises sur le tabac ou l'alcool sont assez élevées. Cependant, alors que les produits de luxe ne sont pas plus taxés, d'autres taxes sur des produits, notamment les 21 % sur l'électricité, le gaz et le mazout, grèvent proportionnellement davantage les budgets des faibles revenus.

De plus, la TVA peut être qualifiée d'inéquitable car elle se base sur la consommation sans jamais considérer les revenus et les besoins du ménage. En effet, la TVA est une « flat tax », c'est-à-dire une taxe à un taux unique et similaire pour tous (CIEP, s.d.), et ce, même si les « taux réduits » visent à corriger ceci et à aider les plus démunis. Cependant, cet objectif est imparfaitement atteint étant donné que ces taux s'appliquent à tous, quel que soit leur niveau de revenus.

Il existe, pour la TVA, un indicateur de base imposable qui permet la comparaison entre pays : le *VAT Revenue Ratio (VRR)*. Ce ratio peut être utilisé comme mesure en vue d'améliorations de l'efficacité d'un système de TVA même si la méthodologie de cet indicateur est parfois remise en question pour certains aspects particuliers, comme, par exemple, le fait qu'il ne prenne pas en compte l'implication des « taux réduits ». Le *VAT revenue ratio* se calcule en rapportant les recettes réelles de TVA (τ) aux recettes théoriques, mesurées en multipliant la consommation réelle des ménages (C) diminuée des recettes réelles de TVA ($R\tau$) par le taux normal de TVA. Cela donne donc :

$$VRR = \tau / (C - R\tau)$$

Dès lors, un VRR vaut 1 lorsqu'une TVA est parfaitement uniforme, à un taux unique. Dès lors, plus l'écart est grand, plus le potentiel d'élargissement de la base imposable au taux normal sera important (Conseil Supérieur des Finances, 2014). Pour la Belgique, ce ratio valait 0,48 en 2012, ce qui est en-dessous de la moyenne de l'OCDE qui était à hauteur de 0,55 (OCDE, 2014). Il est donc possible de conclure qu'il existe un potentiel d'élargissement de la base imposable au taux normal.

Section 5. Les cotisations sociales

Du côté des cotisations sociales, il est important de noter l'inégalité entre les travailleurs salariés et les travailleurs indépendants. En effet, les travailleurs salariés acquittent des cotisations sociales proportionnelles à leur revenu, tandis que pour les indépendants, un mécanisme de plafonnement des cotisations sociales est mis en place. Dès lors, la charge de cotisations sociales est beaucoup plus élevée chez les travailleurs salariés que chez les travailleurs indépendants. De ce mécanisme résulte aussi que les indépendants les plus riches contribuent, proportionnellement à leurs revenus, moins aux cotisations sociales que les petits indépendants. Dès lors, il s'agit d'un système injuste aussi bien entre les salariés et les indépendants qu'entre les indépendants eux-mêmes (CIEP, 2012).

Chapitre III : La fiscalité est-elle efficace ?

Afin d'analyser l'efficacité du système fiscal belge, il est nécessaire de s'attarder sur l'Administration fiscale de ce pays. Trois arguments principaux sont à avancer pour conclure que les règles sont peu transparentes et qu'ainsi, le système en place n'est pas optimal au niveau de l'efficacité : il y a trop de fraude, il y a trop de revenus dissimulés et le système est trop complexe.

Section 1. Trop de fraudes

Selon une étude réalisée en 2010 par le département d'économie appliquée de l'ULB, la fraude fiscale serait à hauteur de 40 ou 45 milliards. Les recettes non perçues découlant de cette fraude étaient évaluées à 20 ou 24 milliards (FGTB, 2013).

Cependant, la lutte contre la fraude fiscale s'est intensifiée ces dernières années (FGTB, 2013). En effet, la Belgique a renforcé sa stratégie globale pour lutter contre la fraude avec, notamment un plafond à 3.000 euros sur les transactions en cash mis en vigueur en 2014 ainsi que d'autres mesures que le nouveau gouvernement a mis en place.

En 2014, la lutte contre la fraude fiscale a atteint un montant de 1,385 milliard d'euros de recettes, soit 82 millions d'euros de plus qu'en 2013, mais un peu moins qu'en 2012 (RTL, 2015).

Section 2. Trop de revenus dissimulés

Comme expliqué ci-dessus, les revenus du capital sont libératoires. En effet, suite au système du précompte mobilier, l'impôt est retenu à la source et il ne faut dès lors pas déclarer ce revenu. Le fisc n'en a donc pas connaissance. Ce système de précompte retire toute transparence sur les revenus et le secret bancaire ne le favorise pas non plus (FGTB, 2013). De plus, les choix de placement sont en grande partie encouragés par des considérations fiscales.

Cependant, la fin du secret bancaire va sonner en 2018 en Europe. Dès lors, l'échange automatique d'informations entre les Etats membres sera appliqué de plus en plus largement (Damgé, 2014). Néanmoins, il restera sans doute bon nombre de fonds toujours cachés, la fin du secret bancaire ne concernant que l'Europe.

De plus, plusieurs amnisties fiscales visant à lutter contre la fraude fiscale ont été mises en œuvre en Belgique durant ces dernières années. Trois mesures de déclarations libératoires uniques (DLU) ont permis un retour de fonds « cachés » et une recette fiscale supplémentaire. En effet, ces amnisties fiscales offrent la possibilité aux fraudeurs que l'administration passe l'éponge sur le délit fiscal de la non-déclaration des revenus, moyennant la publication ou la déclaration de ces revenus ainsi qu'une amende (hetgrotegeld, s.d.).

Section 3. Un système trop complexe

La complexité de la législation fiscale belge, néfaste à la cohérence du système, entraîne également un manque d'efficacité. En effet, elle ralentit le travail de l'Administration fiscale. Dès lors, cette dernière a moins de temps pour rechercher les fraudes fiscales. Les moyens sont trop limités face à une ingénierie fiscale de très haut niveau.

Chapitre IV : La réforme fiscale du gouvernement fédéral

L'Accord de Gouvernement Michel du 9 octobre commence par affirmer dans son chapitre réservé aux finances du pays que « le système fiscal fédéral nécessite une réforme ».

Une première explication que le gouvernement donne à ce besoin de changement est le niveau global de l'imposition : « La pression fiscale et parafiscale globale est très élevée en

Belgique. La pression fiscale implicite sur le travail est même la plus élevée de l'Union européenne » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 78).

Une deuxième raison concerne l'équité de la fiscalité belge actuelle : « la répartition de la pression fiscale est déséquilibrée entre les revenus du travail, d'une part, et les autres revenus, d'autre part » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 78).

Une troisième justification donnée « se rapporte au critère de la simplicité qui conditionne la perception de l'impôt et par là-même les principes d'efficacité et d'équité » (Cossée de Maulde, 2014) : « La complexité s'est également accrue au point que les contribuables ne perçoivent plus le système actuel comme équitable » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 78).

Et enfin, la dernière explication donnée concerne la croissance : « la fiscalité doit favoriser la croissance, c'est-à-dire soutenir l'entrepreneuriat et créer des emplois privés » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 78). Cette ambition de croissance est déjà exprimée dans le premier chapitre de l'Accord « Emploi et compétitivité » : « L'ambition [du Gouvernement] est de mener une politique de croissance visant à renforcer notre compétitivité et assurant ainsi que nos entreprises créent des emplois supplémentaires » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 3). En explicitant : « Ceci sera réalisé entre autres, en diminuant le coût du travail (par le biais de la résorption du handicap salarial) et en poursuivant la réforme du marché du travail et des pensions, tout en consolidant le système de sécurité sociale (entre autres l'enveloppe bien-être) » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 3).

Section 1 - Les principes de la réforme fiscale

La réforme fiscale du gouvernement se fonde sur plusieurs principes.

Le premier principe concerne la promotion de la croissance, l'encouragement de l'emploi et la création de valeur ajoutée. En effet, selon le Gouvernement, « un système fiscal doit encourager les gens à prendre des initiatives » (Accord de Gouvernement, 2014, p.78). Dès lors, avec cette réforme, le Gouvernement est désireux de créer un climat favorable aux entreprises. « Ceci signifie que l'entrée sur le marché du travail ou le fait de recevoir un salaire plus élevé doit générer un revenu net plus élevé. Quiconque travaille davantage doit pouvoir bénéficier d'un revenu net plus élevé » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 78). Le Gouvernement finit par affirmer qu'« une croissance économique durable passera inévitablement et prioritairement par une amélioration de la compétitivité des entreprises » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79) étant donné que ces dernières « sont les plus

importants moteurs de création d'activité économique, d'emplois et de richesse pour notre pays » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79).

Le deuxième principe énoncé relève de l'équité. En effet, selon le Gouvernement, « un système fiscal équitable implique une contribution de chacun et un régime progressif d'imposition des revenus suppose que les plus lourdes charges pèsent sur les épaules les plus solides » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79). Le Gouvernement désire également poursuivre activement la lutte contre la fraude qui met en péril l'équité du système. De plus, il est désireux d'« assurer une concurrence fiscale loyale dans tous les secteurs d'activité ainsi qu'entre le secteur privé et le secteur public (par exemple, en ce qui concerne les intercommunales et les abus en matière d'ASBL » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79).

Le troisième principe porte sur la stabilité et la sécurité juridique. Le Gouvernement désire que le système fiscal offre « de la sécurité juridique et de la stabilité aux citoyens et aux entreprises pour qu'ils soient en mesure de planifier financièrement leurs activités à long terme et de définir leur stratégie de développement, de recrutement et d'investissement. Dans ce cadre, la stabilité de l'impôt pour les entreprises constituera, tout au long de la législature, une priorité importante. À la fin de la législature, la réforme fiscale aura conduit à une réduction substantielle des coûts du travail et de production. Le gouvernement offre ainsi aux citoyens et aux entreprises une sécurité sur la trajectoire et sur le déploiement de la réforme fiscale. Il crée également un cadre fiscal stable et juridiquement sûr afin que notre pays soit également plus attrayant aux yeux des investisseurs. » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79).

Le quatrième principe mentionné est relatif à la simplicité et à la transparence qui, selon le Gouvernement fédéral « contribuent à la compréhension du système par le contribuable et à l'efficacité de l'administration » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79-80).

Le cinquième principe de la réforme a trait à l'efficacité. En effet, le Gouvernement précise que « la fiscalité ne sera pas utilisée à tort et à travers » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80). Il rappelle également que « les impôts peuvent aussi favoriser des changements souhaités de comportements » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80) avec une fiscalité verte, par exemple, qui « se traduira par des choix plus durables, par l'amélioration de la santé et par la protection de l'environnement » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80).

Le sixième principe abordé dans l'Accord de Gouvernement concernant la réforme fiscale est l'efficacité du prélèvement des impôts. En effet, l'impôt doit être prélevé en

« provoquant le moins d'impact négatif possible sur la bonne allocation des ressources » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80). « Il doit être prélevé sur une assiette large et avec un taux le plus faible possible. Un impôt efficace assure un rendement budgétaire positif, tout en réduisant au maximum les coûts administratifs » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80).

Et enfin, le septième et dernier principe énoncé est le respect des contribuables par le fisc. « Les contrôles fiscaux ne sont jamais agréables mais ils sont nécessaires et doivent donc se dérouler de façon correcte, efficace et en tenant compte des situations particulières » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 80).

Pour terminer, l'Accord de Gouvernement précise que « l'intégration de ces principes dans la réalisation de la réforme fiscale se traduira par une meilleure protection du système fiscal contre la fraude » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 81).

Section 2 - La proposition de réforme du Gouvernement : le *Tax Shift*

Afin de rééquilibrer la fiscalité belge au niveau des charges trop élevées sur le travail dans l'impôt des personnes physiques, de soutenir le pouvoir d'achat des citoyens et d'augmenter la compétitivité des entreprises, le Gouvernement Michel a examiné la possibilité d'un glissement des taxes sur d'autres revenus que ceux du travail, principe connu sous le nom de *Tax Shift* (RTL info, 2015) et ce, en tenant compte des recommandations nationales et internationales dans ce domaine.

Depuis le 1^{er} janvier 2016, un glissement fiscal permettant une augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, en l'occurrence, du précompte professionnel⁷ a été mis en place. Ce glissement s'est opéré vers une série de taxes sur la consommation et des impôts sur les revenus autres que ceux du travail. L'allègement de la fiscalité sur le travail est également financé par un renforcement de la lutte contre la fraude fiscale et par une réduction des dépenses au sein de l'administration fédérale. De plus, les retombées positives que le virage fiscal devrait avoir sur la croissance économique et l'emploi sont des éléments sur lesquels le gouvernement compte pour financer le changement fiscal (Commission Européenne, 2016).

⁷ « Précompte dû par les employeurs et les sociétés sur les rémunérations qu'ils payent ou attribuent à leurs salariés et dirigeants d'entreprise » (SPF Finance, s.d.)

Ainsi, « Les charges sur les entreprises diminuent et les revenus des travailleurs augmentent. Le travail est ainsi récompensé » a souligné Charles Michel lors d'une conférence de presse (La Dernière Heure, 2015).

Afin de pouvoir opérer une analyse de cette réforme, le contenu du *Tax Shift* doit, dans un premier temps, être examiné en deux étapes. Premièrement, il est nécessaire d'examiner ce que le gouvernement va financer avec l'argent dégagé suite au *Tax Shift*. Deuxièmement, il faut également étudier d'où le gouvernement va tirer l'argent afin de financer ces mesures et ainsi savoir qui participe au financement du *Tax Shift* et à quelle hauteur (van Cutsem & Sheikh Hassan, 2015).

§ 1. A quoi sert l'argent ?

Dans cette section, les mesures que le gouvernement compte mettre en œuvre avec l'argent dégagé du *Tax Shift* vont être définies. En effet, plusieurs milliards d'euros seront réinjectés dans plusieurs mesures en faveur des entreprises, des citoyens et de leur pouvoir d'achat ainsi que du pouvoir d'achat des allocataires sociaux.

Premièrement, une partie de l'argent, dégagé suite au *Tax Shift* permettra de financer certaines mesures en faveur des entreprises.

Tout d'abord, le pacte de compétitivité établi par le gouvernement Di Rupo en novembre 2013 réduisant le coût du travail pour les entreprises est maintenu. Cette réduction structurelle des charges consiste à réduire les cotisations patronales de sécurité sociale dues par l'employeur. Il s'agit d'un forfait de réduction à hauteur de 400 euros par trimestre par employé majoré d'un supplément pour les bas salaires. Il est donc question d'une mesure prise afin de favoriser l'emploi et non d'une subvention qui aurait pour objectif l'augmentation du salaire des travailleurs (SPF Emploi, Travail et Concertation sociale, 2013).

Ensuite, avec cette réforme, le taux nominal applicable aux cotisations sociales dues par l'employeur baissera progressivement d'ici 2019 du taux actuel de 33% à un taux de 25 % (Commission Européenne, 2016). En pratique, le taux nominal n'est pas souvent appliqué dans la mesure où les gouvernements qui se sont succédés ont implémenté différents taux réduits et subventions salariales pour certains types de travailleurs et de secteurs, tels que les salariés à faibles revenus, les travailleurs jeunes et âgés, les chercheurs ainsi que les travailleurs en équipes et de nuit (RTL Info, 2015).

Une compensation pour une partie de ces subventions sera donc établie par la réduction du taux nominal. En outre, des réductions spécifiques de plus grande envergure sont d'application pour les PME et les indépendants (Commission Européenne, 2016). En effet, les employeurs qui engageront leur premier travailleur entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2020 bénéficieront d'une exonération totale de cotisation sociale patronale à vie sur ce premier travailleur. De plus, un renforcement des réductions de cotisations patronales pour les six premiers engagements sera également d'application (UCM, 2015). De plus, des réductions en faveur du travail en équipes et de nuit sont également accordées (Commission Européenne, 2016).

En outre, certaines mesures ont également été mises en place afin d'aider les PME et d'inciter les jeunes à créer leur entreprise. En effet, un investissement dans une PME ou dans une micro-entreprise peut être réduit d'impôts de 30 à 45 %. De surcroît, les Belges investissant via des plateformes de crowdfunding⁸ agréées se verront accorder une réduction fiscale et une dispense de précompte mobilier pour ceux qui prêtent (RTL Info, 2015).

Deuxièmement, le *Tax Shift* libérera également de nouvelles recettes qui seront utilisées en faveur des citoyens, comme, par exemple, des mesures pour la protection de ces derniers.

Troisièmement, l'argent dégagé du *Tax Shift* permettra la mise en place de mesures en faveur du pouvoir d'achat des travailleurs.

Tout d'abord, les cotisations sociales versées par les salariés vont également continuer de diminuer pour les travailleurs ayant un bas salaire. En effet, l'Accord de Gouvernement Michel évoque le renforcement du bonus à l'emploi fiscal, comme prévu dans le pacte de compétitivité. En effet, afin de renforcer le pouvoir d'achat des travailleurs à bas salaire, la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance prévoit d'augmenter leur salaire net, notamment via le renforcement du bonus à l'emploi fiscal. Ce dernier consiste à augmenter progressivement le crédit d'impôt du bonus emploi social correspondant à la réduction de leurs cotisations personnelles à la sécurité sociale, ainsi qu'à augmenter le plafond maximum du montant de crédit d'impôt (*Encadré 1*) (Lex4you, 2014).

⁸ Plate-forme en ligne de financement participatif

Encadré 1 – Augmentation progressive du bonus à l’emploi fiscal

Le bonus à l’emploi fiscal va augmenter progressivement de la sorte :

- Dès le 1er août 2015 : 17,81 % avec un montant annuel maximum de 235 euros ;
- Dès le 1er janvier 2016 : 28,03 % avec un montant annuel maximum de 420 euros ;
- Dès le 1er janvier 2019 : 33,14 % avec un montant annuel maximum de 500 euros.

Source : Robyns, B. (2015). *Augmentation du bonus à l'emploi fiscal dès le 1er août 2015*. En ligne http://www.groups.be/1_73413.htm

Ainsi, les salariés pourront observer une augmentation progressive des revenus nets du travail après impôt, une augmentation proportionnelle à leur revenu de départ (RTL Info, 2015) comme le montre le tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 – Augmentation progressive des revenus nets du travail après impôt entre 2015 et 2020

		Hausse des salaires bruts en fonction de l’année (€)					
		2015	2016	2017	2018	2019	2020
Salaires bruts de départ (€)	1.500€	23€	82€	82€	114€	140€	140€
	2.100€	22€	72€	72€	100€	121€	121€
	2.800€	13€	57€	57€	76€	99€	99€
	3.300€	13€	51€	51€	68€	91€	91€
	4.500€	15€	36€	36€	55€	78€	78€
	5.500€	6€	21€	21€	40€	63€	63€

Source : Bj (2015). Voici le montant que vous allez gagner en plus, année par année, en fonction de votre salaire brut. *Sudinfo*, p. 11.

Ensuite, la diminution du taux nominal applicable aux cotisations sociales dues par l’employeur réduit les charges de l’employeur pour tout engagement ou augmentation salariale. Autrement dit, cette disposition devrait avoir comme effet une incitation des patrons à créer de l’emploi.

Enfin, des mesures complémentaires entreront en vigueur jusqu’en 2020, comme, notamment, un relèvement de la quotité de revenu exempté d’impôt (Le Soir, 2015). En effet, les déductions fiscales des frais professionnels vont devenir progressivement plus importantes : ce qui devrait permettre d’augmenter le salaire net des travailleurs, en particulier pour les bas salaires (*Annexe VX*) (Commission Européenne, 2016).

Encadré 2 - Augmentation progressive des déductions pour frais professionnels

ANNEE DE REVENUS 2015 – IMPOSABLE 2016

Tranche de revenus	Pourcentage forfaitaire de frais
De 0 à 3.755€	29,35 %
De 3.755€ à 7.450€	10,50 %
De 7.450€ à 12.700€	8 %
Plus de 12.700€	3 %

Montant maximum pour les frais professionnels forfaitaires : 2.676,25€

ANNEE DE REVENUS 2016 – IMPOSABLE 2017

Tranche de revenus	Pourcentage forfaitaire de frais
De 0 à 3.800€	30 %
De 3.800€ à 13.000€	11 %
Plus de 13.000€	3 %

Montant maximum pour les frais professionnels forfaitaires : 2.760€

Source : Securex (2014). *Vers une baisse de l'impôt sur le travail*. En ligne www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_de/CAE9BEE052F9C158C1257DA300396988?OpenDocument#.VyiP3zCLQ2w

En outre, une révision du taux d'imposition est également prévue à l'horizon 2020. En effet, le projet de loi du 10 décembre 2015 relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat est organisé afin que la tranche d'imposition de 30 % s'intègre en deux étapes dans celle de 25 %. De cette façon, la tranche d'imposition de 40 % sera élargie en augmentant la limite inférieure du revenu pour le taux d'imposition de 45% (Lexalert, 2016) comme le montre le tableau 3 ci-dessous.

Tableau 3 – Révision du taux d'imposition à l'horizon 2020

Exercice d'imposition	2016	2017	2019	2020
25 %	0 – 5.705€	0 – 7.070€	0 – 8.120€*	0 – 8.120€*
30 %	5.705 - 8.120€	7.070 - 8.120€	8.120 - 13.940€*	8.120 - 14.330€*
40 %	8.120 - 13.530€	8.120 - 13.530€	8.120 - 13.940€*	8.120 - 14.330€*
45 %	13.530 - 24.800€	13.530 - 24.800€	13.940 - 24.800€	14.330 - 24.800€
50 %	24.800 -	24.800 -	24.800 -	24.800 -

*On s'aperçoit que la tranche des 30 % s'est intégrée à la tranche des 25 % et que la tranche des 40 % est élargie.

Source : Lexalert (s.d.). *Baisse taux d'imposition années de revenus 2016 et 2018*. En ligne www.lexalert.be/fr/article/verlaging-belastingtarief-persoonbelasting-aanslagjaren-2016-en-2018

Cependant, la baisse du taux d'imposition n'a pas d'impact sur le contribuable étant donné que les tranches de revenus visées par la baisse du taux d'imposition sont couvertes par la quotité de revenu exempté d'impôt. Afin de contrer cela, le calcul de l'impôt suivra une nouvelle technique : la quotité à exempter sera calculée au préalable selon l'ancien barème et ce montant sera ensuite soustrait de l'impôt réellement calculé sans tenir compte de cette même quotité exemptée (Fédérations des entreprises de Belgique, 2015).

Quatrièmement, le *Tax Shift* permettra également la mise en place de mesures en faveur du pouvoir d'achat des allocataires sociaux via l'enveloppe bien-être et l'adaptation des pensions pour l'enveloppe bien-être, calculé en fonction d'hypothèses d'adaptation au bien-être tirées de publications du Comité d'Etude sur le Vieillissement du Conseil Supérieur des Finances sur des scénarios d'évolution à long terme des dépenses sociales. En effet, en décembre 2005, le Pacte de Solidarité entre les Générations a instauré un mécanisme structurel de liaison des allocations sociales à l'évolution générale du bien-être (Bureau fédéral du Plan, 2008). Cette enveloppe vise à assurer un maintien du pouvoir d'achat des allocataires sociaux ainsi que de prévenir une régression des allocations sociales par rapport aux salaires (FGTB, 2015). Le premier septembre 2015, une augmentation de 2 % a été appliquée à tous les minima d'allocations sociales, comme les pensions, les indemnités de travail ainsi que les allocations de chômage. De plus, à la même date ainsi qu'au 1^{er} janvier 2016 plusieurs groupes de pensionnés et d'invalides se verront attribuer des revalorisations ciblées (Delvaux, 2015). C'est ainsi que tous les pensionnés d'avant 1995 verront leur retraite augmenter d'1% et de 2% pour les revenus minimums de pensions (RTBF, 2015).

§ 2. D'où vient l'argent ?

Premièrement, des économies vont être faites au niveau de la sécurité sociale. Le gouvernement vise en effet des économies en soins de santé ainsi que sur les frais d'administration des mutualités. De plus, le gouvernement veut davantage agir contre les abus dans le domaine du chômage. En effet, plusieurs mesures restrictives ont été annoncées. En outre, les travailleurs étrangers ne pourront bientôt plus prétendre au chômage au même titre que les belges (Coppi, 2016).

Deuxièmement, le glissement fiscal engendrera certaines augmentations d'impôts. L'augmentation des salaires n'est pas le seul aspect que les citoyens auront pu constater. Une augmentation du prix de certains produits et services est également observable. Tout d'abord, les droits d'accises sur des produits tels que l'alcool, le tabac à rouler, les sodas, le café, le

gazole et l'essence seront progressivement revus à la hausse entre 2016 et 2018. De plus, le taux réduit de TVA de 6% sur l'électricité, introduit en 2014, est repassé en septembre 2015 à un taux normal de 21% (Commission Européenne 2016). Il en est de même en ce qui concerne la TVA sur les rénovations d'habitations qui repasse d'un taux de 6 % à un taux de 21 % pour les rénovations sur les habitations qui ont moins de cinq ans (DH.be, 2015). L'exonération de TVA sur les opérations de chirurgie esthétique a également été supprimée.

Troisièmement, le gouvernement annonce une diminution des dépenses de l'Etat grâce à un « redesign » des administrations fiscales afin de s'adapter aux mutations et ainsi mieux respecter l'argent public (Michel, 2015).

Quatrièmement, un relèvement de la fiscalité non liée au travail a été instauré.

En ce qui concerne la fiscalité sur le capital, un léger alourdissement de la taxation des revenus mobiliers est au tableau et devrait générer d'autres recettes pour l'Etat. Tout d'abord, la retenue à la source du précompte est passée pour certains revenus mobiliers (actions de sociétés cotées, bons de souscription d'actions et options) d'un taux de 25 % à un taux de 27 % (Commission Européenne). Ensuite, une réforme de la taxation des fonds immobiliers a été mise en place. De plus, une nouvelle taxe sur les plus-values en capital à court terme a été introduite. En effet, les plus-values sur actions dites spéculatives (si la vente de celles-ci se fait moins de six mois après leur achat) seront taxées à hauteur de 33% (Geinaert, 2015). Enfin, un régime de transparence, la taxe Caïman, appliquée depuis le 1^{er} janvier 2015 aux revenus tirés de « constructions juridiques » visant à échapper aux impôts est entrée en vigueur avec le gouvernement Michel (Steenackers & Niemegeers, 2015).

De surcroît, des efforts sont également déployés afin de lutter contre la fraude fiscale. En effet, un train de mesures supplémentaires ont été mises en place pour intensifier la lutte contre la fraude fiscale, en particulier suite aux révélations sur les constructions fiscales dans des paradis fiscaux via lesdits Panama Papers (Van Overtveldt, 2016). Le gouvernement fédéral avait également mentionné dans son projet de loi-programme une régularisation fiscale avec une amnistie fiscale visant à réguler les revenus et capitaux non-déclarés. Il serait question d'une nouvelle mesure de déclaration libératoire unique (DLU-Quater) dont le principe a déjà été expliqué dans la deuxième partie de ce mémoire. Ce projet de loi fera l'objet en 2016 d'une concertation avec les Régions (BDO, 2015).

Section 3 - Analyse du *Tax Shift*

Souvent critiqué par l'opposition, le *Tax Shift* se doit d'être analysé de près. En effet, avant de proposer d'autres solutions, il convient d'examiner les solutions déjà mises « sur la table » afin d'en ressortir les améliorations à apporter.

Pour ce faire, une remarque générale sur le contenu de la réforme du gouvernement va tout d'abord être établie. Ensuite, il est également nécessaire de se pencher plus en profondeur sur les questions de l'équité et de l'efficacité de ce glissement fiscal. En principe, au regard de l'Accord de gouvernement, ces deux caractéristiques étaient de mise lors de l'élaboration de cette réforme. Cependant, ce basculement fiscal ne semble pas l'être, et ce, pour plusieurs raisons.

§ 1. Remarque générale

Le commentaire concernant la remarque qui va suivre ressort d'une analyse du contenu global de la proposition de réforme du gouvernement.

Si l'on examine de près le contenu de cette réforme, il ressort que les mesures annoncées par le gouvernement précédent représentent près de la moitié de l'ensemble des mesures établies par le nouveau gouvernement. Le pacte de compétitivité, les mesures pour les start-ups, certaines mesures pour le pouvoir d'achat des indépendants et bas salaires ainsi que l'enveloppe bien-être, sont, en effet, des mesures annoncées précédemment par le gouvernement Di Rupo. Celles-ci sont parfois nommées par la presse « Tax Shift 1 » alors que les autres mesures annoncées par le gouvernement Michel sont appelées « Tax Shift 2 » (van Cutsem & Sheikh Hassan, 2015).

Par ailleurs, l'argent budgétisé pour l'enveloppe bien-être est une mesure proposée par les partenaires sociaux suivie par le gouvernement précédent pour son aspect social. Cette mesure existante était garantie et n'a donc pas de rapport avec le nouveau *Tax Shift*. Dès lors, il convient de rester attentif de l'appropriation de cette mesure par le gouvernement qui la présente comme une faveur aux plus démunis.

§ 2. Le *Tax Shift* est-il équitable ?

Comme énoncé dans l'Accord de gouvernement, « un système fiscal équitable implique une contribution de chacun et un régime progressif d'imposition des revenus suppose que les plus lourdes charges pèsent sur les épaules les plus solides » (Accord de Gouvernement, 2014, p. 79). Effectivement, le deuxième principe de la réforme fiscale du gouvernement relevait de

l'équité. Cependant, le gouvernement semble viser particulièrement les consommateurs et préserve, une fois de plus, les gros patrimoines, ce qui est explicité ci-dessous.

Il apparaît que les mesures en faveur des entreprises et celles en faveur des citoyens, en tenant compte notamment des mesures prises au profit de leur pouvoir d'achat, bénéficient respectivement de 41,1 % et de 58,9 % du *Tax Shift* (Jeunehomme, 2015). Dès lors, les mesures prises en faveur des travailleurs avec ou sans emploi sont relativement plus importantes que celle en faveur des entreprises. Ceci est valable si l'on ne fait pas de distinction entre les anciennes mesures prises par le gouvernement Di Rupo et les nouvelles mesures ajoutées par le gouvernement Michel. En effet, si l'on suit la logique où l'enveloppe bien-être ne prend pas part à ce nouveau *Tax Shift*, alors les mesures prises en faveur des entreprises et celles prises en faveur des citoyens représentent toutes deux 50% du *Tax Shift* (van Cutsem & Sheikh Hassan, 2015).

Cependant, ces mesures prises en faveur des citoyens sont contrebalancées par le fait qu'une majorité du financement du *Tax Shift* semble peser sur le citoyen contribuable belge. Suite à l'augmentation de certains impôts, le pouvoir d'achat des citoyens se voit directement diminué. De plus, certaines mesures qui ne sont pas observables directement, ont un certain poids sur les citoyens. En effet, affaiblir le service public ainsi que la sécurité sociale ne toucherait pas directement le salaire des citoyens mais enlèverait probablement de la qualité de soins, de services publics et de la protection sociale, ce qui ne ferait, sans aucun doute, qu'augmenter les inégalités existantes étant donné que ces mesures impacteront plus le pouvoir d'achat des contribuables à bas et moyens salaires. Dès lors, il semblerait que ce que le gouvernement accorde d'un côté aux contribuables, il le retient de l'autre (van Cutsem & Sheikh Hassan, 2015).

De plus, il existe un décalage entre l'augmentation du salaire des travailleurs et l'augmentation de certains impôts. En effet, l'augmentation du pouvoir d'achat des travailleurs va être réalisée progressivement à l'horizon 2018. Par contre, les avantages fiscaux accordés aux entreprises et l'augmentation des impôts de certains produits de consommation très courante, déjà énumérés ci-dessus, sont d'application depuis le 1^{er} janvier 2016.

Il faut également noter que le capital ne participe que minoritairement au financement du *Tax Shift*. En effet, les mesures prises concernant la fiscalité sur le capital ne représentent qu'une infime partie du financement du *Tax Shift*. En effet, les changements dans la taxation

sur le capital ne visant pas tous les revenus mobiliers, celle-ci a une portée restreinte et semble dès lors limiter les recettes pour l'Etat (Commission Européenne, 2016).

En ce qui concerne l'amnistie fiscale possible, la démarche ne semble pas correcte tant au niveau éthique qu'au niveau social. Ethiquement parlant, il ne semble pas opportun qu'une administration, fédérale qui plus est, prenne part au blanchiment d'argent noir en prenant comme prétexte la possible récupération d'une petite partie des recettes fiscales perdues. De plus, en termes d'équité, l'amnistie fiscale semble également inacceptable étant donné que la plus grosse partie des fraudes vient des hauts revenus, d'autant plus que certains fonds auraient déjà pu être blanchis plusieurs fois auparavant. Dès lors, ceux qui profiteraient le plus de cette situation seraient les riches, ce qui n'est pas juste socialement (hetgrotegeld, 2015).

En analysant du point de vue de l'équité les grandes lignes du *Tax Shift*, il est facile de s'apercevoir qu'il n'est pas équitable. En effet, alors que le gouvernement affirme qu'un impôt équitable est un impôt qui pèse sur les épaules des plus costauds, son *Tax Shift* ne va pas dans cette direction. La majorité du financement de ce dernier pèsera le plus sur les contribuables à bas et moyens salaires et que les nouvelles taxes sur les capitaux n'engendreront que des recettes limitées à l'Etat.

§ 2. Le *Tax Shift* est-il efficace ?

Le Conseil européen adresse depuis quelques années des recommandations à la Belgique pour que cette dernière déplace la charge fiscale qui pèse sur le travail vers d'autres sources de revenus. Les diverses mesures prises par le gouvernement prennent en compte ces recommandations ; ce qui devrait amener à une amélioration de la compétitivité ainsi que du fonctionnement du marché du travail. En effet, cette mesure permettrait de réduire la charge fiscale globale qui pèse sur le travail de plus ou moins 3 % à l'horizon 2020 (pour rappel, elle était de 43,5 % en 2014). De ce fait, la croissance et l'emploi devraient être favorisés (Commission Européenne, 2016), ce qui était une des priorités du gouvernement Michel.

De plus, certains éléments préjudiciables à l'environnement sont éliminés suite à l'abandon du taux réduit de la TVA sur l'électricité ainsi que l'augmentation des droits d'accises sur le gazole et l'essence (Commission Européenne, 2016).

Cependant, certains éléments sont à mettre en lumière en ce qui concerne l'efficacité des mesures prises par le gouvernement.

Premièrement, il faut noter que les besoins de financement au niveau des dépenses publiques et de la protection sociale ne vont pas se réduire. Au contraire, ils vont

probablement encore augmenter. En effet, alors qu'il n'existe pratiquement aucune réserve pour les pensions et que les prix des soins médicaux augmentent, le gouvernement veut faire des économies sur le dos de la sécurité sociale (De Wolf, 2015).

Deuxièmement, la création d'emplois visée par la diminution des cotisations sociales patronales n'est aucunement garantie étant donné que les patrons n'ont aucune obligation d'utiliser le surplus d'argent à des fins d'engagement de personnel supplémentaire. En effet, il faut dès lors rester attentif aux effets d'aubaines qu'une telle solution permet, comme un gonflement des marges.

Troisièmement, sur le plan budgétaire, le glissement fiscal du gouvernement ne semble pas neutre. En effet, la Cour des Comptes, chargée d'évaluer la régularité des comptes publics émettait, en novembre 2015 certains doutes quant à une mauvaise estimation des rentrées fiscales au regard du budget prévu pour 2016. D'après la Banque nationale de Belgique et le Bureau fédéral du Plan, à l'horizon 2020, le coût total du virage fiscal devrait se situer à hauteur de 2,2 % du PIB. Or, il est possible d'anticiper que les nouvelles mesures relatives aux recettes fiscales financeront seulement 0,9 % du PIB. Le financement d'une partie de cet écart devrait se faire par les retombées positives du glissement fiscal sur la croissance ainsi que sur l'emploi. Néanmoins, les simulations effectuées par la Banque nationale et le Bureau fédéral du Plan révèlent l'existence d'un écart résiduel à l'horizon 2020 de 1 % du PIB (Commission Européenne). En effet, une partie du financement du *Tax Shift* provient de sources quantitativement incertaines dénommées par exemple par le gouvernement « effets retours » (van Cutsem & Sheikh Hassan, 2015). De plus, lors de son installation en 2014, le gouvernement annonce un effort de 11 milliards d'euros pour atteindre l'équilibre budgétaire en 2018 (RTBF, 2015). En effet, selon les derniers chiffres de l'Institut des comptes nationaux en 2014, le besoin de financement du pouvoir fédéral est de 10,211 milliards d'euros. Depuis lors, le gouvernement Michel aura dû réétudier ses premiers chiffres trop optimistes étant donné qu'il est désormais question de trouver deux milliards supplémentaires afin que le budget de 2016 ne s'écarte pas de celui initialement prévu (Walkowiak, 2016).

Outre les éléments du *tax shift* en faveur de la compétitivité et de l'environnement, l'efficacité de la réforme du gouvernement peut être contestée. Alors que le plan budgétaire ne semble pas être réalisable, les besoins de financement des dépenses publiques et de la protection sociale sont toujours d'actualité et ne vont certainement pas diminuer. De plus, l'amélioration du marché du travail certifiée par le gouvernement, notamment par la promesse de création d'emplois, n'est pas garantie.

Chapitre IV : Et en Europe ?

Ce chapitre mettra en lumière les dernières tendances fiscales en Europe afin de pouvoir comparer ces dernières avec les principes fiscaux belges et ainsi pouvoir ressortir avec des propositions de réformes. La taxation du travail, l'élargissement de la base imposable, l'incitation fiscale et la compétitivité ainsi que l'administration fiscale seront les tendances européennes analysées dans ce chapitre.

Section 1. Les dernières tendances fiscales en Europe

Selon le dernier rapport de la Commission Européenne sur les nouvelles réformes de l'Union Européenne en 2015, ces dernières années, les États membres de l'Europe ont augmenté le total de leurs recettes fiscales, ce qui a amené une accentuation de la pression fiscale.

Cependant, la Commission Européenne s'attend à ce que cette pression fiscale se stabilise. En effet, la plupart des pays membres ont augmenté les taxes sur la consommation et, dans une moindre mesure, les taxes environnementales, toutes considérées parmi les taxes les moins préjudiciables à la croissance (Commission Européenne, 2015).

De plus, dans le domaine de la fiscalité du travail, au niveau de l'impôt sur les revenus et sécurité sociale, les pays ayant diminué la pression fiscale sont plus nombreux que ceux qui l'ont augmentée. Par ailleurs, certaines mesures portant sur des groupes spécifiques, comme les personnes à faibles revenus, ont été prises (Commission Européenne, 2015).

De plus, beaucoup de réformes visant à réduire la base d'imposition des sociétés ont été instaurées afin de stimuler les investissements et d'améliorer la compétitivité de certains secteurs. Néanmoins, certains pays ont élargi la base d'imposition sur le revenu des sociétés, notamment en restreignant l'allègement de la perte et de la déductibilité des intérêts. Un petit nombre de pays ont également réduit le taux d'imposition des sociétés (Commission Européenne, 2014).

La majorité des États membres a, en outre, pris des mesures visant à lutter contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale et à améliorer la conformité fiscale (Commission Européenne, 2015).

La Commission Européenne prévoit, en 2015, que la pression fiscale diminuera légèrement.

Une tendance aussi est à la privatisation, l'externalisation de missions auparavant dévolues à l'État. Cela permet une rentrée financière et un allègement de la charge de l'État. Mais, souvent, les missions ne sont plus remplies aussi efficacement et il y a perte d'équité pour l'utilisateur. Cette piste ne sera dès lors pas retenue pour les propositions données dans la troisième partie de ce mémoire.

Section 2. La taxation du travail

Dans le contexte de crise économique et en considérant les taux actuels élevés de chômage, l'impact d'une forte taxation sur le travail est particulièrement néfaste. En effet, cela n'encourage ni les individus à chercher du travail ni les entreprises à recruter. De plus, beaucoup de questions se posent du point de vue de l'équité. Il semble y avoir une tendance croissante à reconnaître le fait que les réformes fiscales qui visent à accroître les recettes ne doivent pas, si possible, se faire au détriment de la réduction de la pauvreté. De nombreuses réformes ont donc été conçues avec les préoccupations sociales à l'esprit, et visent les personnes à faible revenu en particulier, même lorsque la portée financière est limitée (Commission Européenne, 2014).

Les réformes traitant de la fiscalité du travail peuvent prendre deux formes, qui peuvent être complémentaires : une diminution générale de l'ensemble de la fiscalité du travail et/ou une réduction ciblée de la pression fiscale sur les groupes les plus vulnérables sur le marché du travail (Commission Européenne, 2014).

Depuis 2012, le nombre d'Etats membres ayant introduit des réformes qui traitent de la fiscalité du travail est considérable. Dès lors, l'imposition du travail est globalement en baisse. Cependant, il n'y a pas de certitude que cette pression fiscale se soit déplacée vers des impôts moins préjudiciables à la croissance (Commission Européenne, 2015).

En 2015, huit États membres, dont la Belgique, ont réduit la taxation du travail en ciblant des groupes particuliers comme les travailleurs à bas revenus et les travailleurs avec des enfants (Commission Européenne, 2015).

La même année, quatre États membres ont accompagné leur réduction de la taxation du travail avec une augmentation de taxation sur les travailleurs à hauts revenus, augmentant alors la progressivité du système (Commission Européenne, 2015).

Le fait que ces réductions de la charge fiscale soient orientées vers l'augmentation du revenu du travailleur pourrait être interprété comme une réaction au redressement naissant et

comme un changement en politique, l'accent étant mis sur la nécessité d'améliorer le niveau de vie des groupes plus défavorisés de la société (Commission Européenne, 2015).

De plus, en même temps, un petit nombre d'États membres introduisent des mesures visant à fournir de l'emploi pour les personnes « en marge » du marché du travail en allégeant la charge fiscale pesant sur les employeurs (Commission Européenne, 2015).

Lorsque les finances publiques sont tendues, une réforme de réduction d'une taxe sort souvent en compagnie d'une réforme d'augmentation d'une autre taxe. En effet, dans ce cas, les gouvernements sont obligés de compenser la perte de revenu fiscal en déplaçant la taxation du travail sur des taxes qui sont moins préjudiciables à la croissance, telles que les taxes sur la consommation, la pollution et de la propriété.

Section 3. Elargissement de la base fiscale

Pour de nombreux États membres, les bases fiscales pourraient être élargies. Cela permettrait potentiellement d'augmenter les recettes fiscales, de réduire les taux d'imposition ainsi que de simplifier les systèmes de taxation. Avec la plupart des systèmes fiscaux, il est possible de bénéficier de diverses exemptions, allocations, taux réduits et autres régimes spécifiques, appelées « dépenses fiscales ». Cependant, il n'est pas toujours facile de justifier ces dépenses fiscales. De plus, cet outil peut ne pas être le plus performant pour concrétiser le développement social, de l'environnement ou des objectifs économiques de l'Etat (Commission Européenne, 2015).

En imposition des personnes physiques et en imposition des sociétés, les dépenses fiscales sont utilisées intensivement, ce qui peut soulever des différences dans le traitement des contribuables. De plus, ces dépenses fiscales peuvent compliquer le système de taxation et peuvent accroître les coûts administratifs (Commission Européenne, 2015).

Dans de nombreux cas, les États membres ont augmenté les taux d'imposition prévus par la loi. Cependant, l'élargissement de l'assiette de l'impôt pourrait s'avérer être une stratégie plus efficace et certainement plus équitable (Commission Européenne, 2015).

En 2014, certains pays, dont la Belgique, ont élargi la base imposable sur les revenus des personnes physiques et/ou de leurs bases d'imposition du revenu des sociétés. En règle générale, la plupart des États membres rétrécissent la base imposable pour l'impôt des sociétés. Cependant, un certain nombre de pays élargissent la base. Dans certains cas, des réformes englobent deux mesures afin d'affiner et d'élargir l'assiette fiscale. En effet, même si cela semble contradictoire, deux tendances distinctes existent : d'une part, les États membres

réduisent leurs bases fiscales afin de stimuler la compétitivité de certains secteurs ; d'autre part, les pays étendent l'assiette fiscale, en limitant la compensation des pertes, ou de manière à limiter les opportunités d'évasion fiscale (Commission Européenne, 2015).

Entre la mi-2014 et mi-2015, la tendance de la réduction du taux de l'impôt sur le revenu des sociétés semblait ralentir, avec des réductions principalement introduites dans les pays n'ayant pas fait baisser le taux dans les années précédentes (Commission Européenne, 2015).

Section 4. Incitation fiscale et compétitivité

§ 1 : Compétitivité

Face à des préoccupations à propos de la baisse de la compétitivité, de nombreux États membres ont introduit des modifications fiscales dans l'espoir d'éponger les effets de la crise. Ces modifications visent en particulier à soutenir les petites entreprises et à stimuler l'investissement dans le secteur privé et l'activité entrepreneuriale. Ces mesures introduisent des incitations à la recherche et au développement, à l'innovation pour les start-ups et les petites entreprises. De manière à réduire les profits d'aubaine et à promouvoir la rentabilité de l'incitation fiscale, ces mesures doivent être méticuleusement conçues (Commission Européenne, 2015), c'est-à-dire, qu'elles doivent être simples et transparentes.

§ 2 : Incitation à la recherche et à l'innovation

Depuis le début de la crise, les incitations à la recherche et au développement sont devenues de plus en plus attrayantes. Dès lors, une grande majorité des États membres disposent de telles incitations afin de stimuler l'investissement privé. De plus, certains pays, dont la Belgique, ont également introduit des mesures de contrôle de la qualité afin de certifier la pertinence de la recherche et du développement avancés (Commission Européenne, 2015).

§ 3 : Incitants à l'entrepreneuriat et l'investissement

En 2014, plusieurs États membres ont introduit ou prolongé les mesures fiscales visant à inciter l'activité entrepreneuriale, l'investissement dans certains secteurs ou des investissements spécifiques. Certaines incitations consistaient à stimuler le réinvestissement des bénéfices, en particulier pour les petites entreprises. Un petit nombre d'États membres a également essayé de stimuler l'investissement dans le capital de petites sociétés non cotées (Commission Européenne, 2015).

En 2015, cinq États membres ont introduit des incitations fiscales afin de stimuler l'investissement dans les machines et les installations. Ces mesures permettent des bonus à l'amortissement de ces installations ou offrent des incitants fiscaux pour le réinvestissement des bénéfices (Commission Européenne, 2015).

Certains États membres ont également concentré leur attention à aider les entreprises plus jeunes ou plus petites. Stimuler l'investissement socialement responsable était également à l'agenda de la politique fiscale dans un certain nombre de pays (Commission Européenne, 2015). Un investissement socialement responsable est un investissement qui applique les principes du développement durable c'est-à-dire qu'il doit être durable du point de vue économique, social et environnemental.

§ 4 : Taxation sur l'environnement et la santé

De nombreux États membres auraient la possibilité de faire davantage pour tenir compte des préoccupations environnementales au sein de leurs systèmes fiscaux. Il est possible d'apporter des modifications à la fois sur les niveaux d'imposition ainsi qu'à la structure et à la conception des taxes environnementales. Les dépenses fiscales qui ont un impact négatif sur l'environnement doivent aussi être révisées (Commission Européenne, 2015). De plus, ce type de taxes n'a pas beaucoup d'influence sur l'économie.

Les taxes, accises liées à la santé et à l'environnement peuvent contribuer à la consolidation ou peuvent être utilisées en tant que source de revenus alternatifs à la place de taxes causant plus de distorsion. Au-delà de cela, elles peuvent également offrir des avantages supplémentaires en induisant des changements dans le comportement (Commission Européenne, 2015).

En 2015, une proportion significative des États membres ont augmenté les taxes sur l'énergie, continuant la tendance des années précédentes mais avec des conséquences limitées sur le budget. Cependant, dans certains États membres, une décroissance de ces taxes ont été mises en place ou prolongées (Commission Européenne, 2015).

En outre, un certain nombre d'États membres comptent de plus en plus sur les taxes sur la pollution et les ressources (Commission Européenne, 2015).

De plus, quelques pays ont aussi pris des mesures afin d'améliorer le système de taxation sur les voitures comme en Belgique avec la taxe au kilomètre afin d'éviter les embouteillages (Commission Européenne, 2015).

Un certain nombre de pays ont également introduit ou renforcé des incitants fiscaux pour promouvoir l'utilisation d'énergies renouvelables (Commission Européenne, 2015).

Enfin, environ un tiers des pays ont augmenté les accises sur le tabac et l'alcool (Commission Européenne, 2015).

Section 5. L'administration fiscale

Les grands scandales de fraudes fiscales et la période de vaches maigres ont donné un élan politique voulant rendre le système fiscal plus juste et plus efficace. Ces éléments ont accéléré la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive à travers l'UE. Le combat contre l'évasion fiscale contribue à aider les autorités fiscales à répondre à deux critiques objectives : faire la collecte des impôts plus efficace et réduire le fardeau fiscal pour les contribuables. Même si toutes les administrations fiscales visent à améliorer leur efficacité, dans certains États membres en particulier, beaucoup plus pourrait et devrait être fait (Commission Européenne, 2015).

Les problèmes de non-conformité avec la législation fiscale et la mauvaise qualité de l'administration fiscale sont interdépendants. De plus, les mesures nécessaires pour résoudre les deux peuvent être englobées collectivement et être appelées « amélioration de la gouvernance fiscale ». D'une part, pour réduire l'évasion fiscale, un pays pourrait accélérer les vérifications qu'il effectue, ce qui entraîne à son tour l'augmentation de la charge administrative. D'autre part, la simplification des réglementations fiscales, les procédures de paiement et l'aide apportée aux contribuables pour remplir leurs obligations peuvent avoir un effet positif sur la conformité fiscale (Commission Européenne, 2015).

Une politique de l'administration fiscale efficace doit inclure à la fois les systèmes de détection de la fraude fiscale et de l'évasion fiscale ainsi que des mesures pour simplifier le paiement des impôts. Il y a d'une part, la détection de la fraude ou de l'évasion fiscale et les sanctions pour les contribuables qui évitent délibérément de payer des impôts ou de ne faire aucun effort actif pour se conformer aux règles fiscales. D'autre part, il y a la simplification pour ceux qui veulent s'y conformer, mais aussi lutter avec les complexités du système. Trouver un juste équilibre entre les deux peut toutefois se révéler difficile (Commission Européenne, 2015).

Les États membres ont pris des mesures pour améliorer la gouvernance fiscale. Les mesures adoptées comprennent à la fois des systèmes pour faciliter la conformité volontaire et des stratégies d'exécution pour améliorer l'application de la législation fiscale. Les États

membres ont adapté leurs actions à leurs circonstances particulières, certains mettant davantage l'accent sur la simplification et d'autres plus sur l'application de la conformité (Commission Européenne, 2015).

Une bonne collecte d'impôts est surtout une question de bon traitement de l'information par les contribuables. Dès lors, il est essentiel que les administrations fiscales soient en mesure de faire usage de systèmes informatiques appropriés pour la gestion de la collecte des impôts, y compris pour leurs opérations anti-fraude, ainsi que de fournir des services pour les contribuables. Par exemple, le Royaume-Uni a lancé une nouvelle stratégie numérique pour son administration fiscale (Commission Européenne, 2015).

Plusieurs États membres ont entrepris des mesures d'exécution plus ciblées contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, souvent dans le cadre des stratégies pluriannuelles axées sur des secteurs importants considérés à haut risque à l'égard de la fraude fiscale (Commission Européenne, 2015).

Les mesures d'application, telles que celles décrites ci-dessus, ont été utilisées par les États membres aux côtés de mesures pour faire payer plus simplement les impôts, telles que l'extension des services électroniques offerts par les administrations fiscales, comme déjà mentionné ci-dessus et aussi, dans certains cas, des changements des règles de l'impôt (Commission Européenne, 2015).

Bien que les lois fiscales ont, dans certains cas, été modifiées pour simplifier la collecte de l'impôt, dans d'autres cas, les États membres ont durci les règles pour prévenir la fraude fiscale et l'évasion fiscale.

Les administrations fiscales coopèrent dans une mesure croissante avec d'autres organismes d'application de la législation nationale et aussi avec les autorités fiscales d'autres pays. L'Autriche, par exemple, a développé son système d'échange d'informations entre les autorités fiscales et sociales. En outre, les États membres ont étendu leur réseau d'échange d'informations. Par exemple, Malte a renforcé ses liens avec les autorités fiscales étrangères et l'Espagne a encore étendu son réseau d'accords internationaux sur l'échange de renseignements fiscaux. Plus généralement, presque tous les États membres ont conclu un accord avec les États-Unis sur la loi Foreign Account Tax Compliance (FATCA) et ont encouragé la coopération à la fois au niveau régional dans le pays et avec les autres États membres de l'UE. Au cours de la présidence du Royaume-Uni en 2013, le G8 a promu l'échange automatique d'informations en matière fiscale et a encouragé la lutte contre

l'évasion fiscale internationale et l'amélioration de la collecte des impôts dans les pays en développement (Commission Européenne, 2015).

La majorité des autorités fiscales des États membres vont travailler plus étroitement avec d'autres organisations nationales, avec les organismes d'application de la loi et avec les autorités fiscales dans d'autres pays. En effet, plus des deux tiers des États membres ont introduit de nouvelles mesures visant à accroître la coopération. Les autorités fiscales belges, par exemple, ont commencé à travailler plus étroitement avec d'autres organismes, tant à l'échelle nationale et transfrontalière, pour faciliter le recouvrement des créances fiscales (Commission Européenne, 2015).

Partie III : Réformer la fiscalité belge

Il ressort de l'analyse de la fiscalité belge réalisée dans la deuxième partie de ce mémoire que la fiscalité belge semble être inéquitable et inefficace au regard des nombreux points sensibles analysés.

En effet, il a été démontré que la pression fiscale est trop élevée, que cette dernière est répartie inégalement à travers les différents revenus, que le système fiscal est imparfaitement redistributif, que les assiettes fiscales des entreprises sont de plus en plus maigres et que, enfin, le régime fiscal est perçu comme étant trop complexe et laissant passer trop de fraude. Dès lors, réformer la fiscalité belge est plus que nécessaire.

Cette troisième partie va donc proposer différents scénarios qui feront office d'une réflexion sur les directions que devrait prendre la réglementation fiscale afin d'évoluer vers un régime fiscal plus équitable et plus efficace. Celles-ci découleront des points sensibles de la fiscalité belge relevés dans la deuxième partie de ce mémoire mis en parallèle avec les tendances européennes des dernières années également exposées dans cette même partie, des solutions proposées par des professionnels du chiffre ainsi que des idées personnelles.

Avant toute chose, afin d'explicitier le choix de l'ossature des propositions de changement, une courte analyse des recommandations fiscales établies par les institutions internationales pour la Belgique au cours des dernières années va être établie. En effet, en se penchant sur celles-ci, il ressort que deux points sont principalement mis sur la table.

Premièrement, un glissement fiscal de la taxation afin d'alléger celle sur les revenus du travail et qui porterait dès lors sur d'autres types de revenus et/ou de comportements est une direction politique largement recommandée. En effet, en 2014, la Commission Européenne recommande à la Belgique d'« améliorer l'équilibre et l'équité du système fiscal dans son ensemble et de préparer une réforme fiscale en profondeur permettant d'alléger la fiscalité du travail en la reportant sur des assiettes fiscales dont l'imposition est propice à la croissance, de simplifier le système fiscal, de combler les lacunes, d'augmenter l'efficacité de la TVA, d'élargir les assiettes fiscales, de réduire les dépenses fiscales et de supprimer progressivement les subventions préjudiciables à l'environnement. » (Semestre européen, 2014, para. 4). De plus, en 2015, l'OCDE note qu'il faut, en Belgique, « réduire les impôts sur les bas salaires et accroître la fiscalité entraînant moins de distorsions pour la croissance, comme les taxes à la consommation et les taxes liées à l'environnement. Une augmentation de l'impôt sur les revenus du capital devrait aussi être envisagée. » (OCDE, 2015, p.25).

Le Conseil européen, en plus de conseiller une « réforme permettant de déplacer la charge fiscale pesant sur le travail », recommande à la Belgique « d'élargir les assiettes fiscales » (Commission européenne, 2014, p.5). En effet, la deuxième recommandation largement répandue consiste à élargir les bases imposables. L'OCDE est également partisan de cette recommandation étant donné qu'il conseille à la Belgique, en 2015, d'«élargir les bases d'imposition et de diminuer les taux d'imposition. » (OCDE, 2015, p.25).

La transformation de la structure globale des prélèvements en diminuant ceux qui pèsent sur les revenus du travail et en augmentant ceux qui ont le moins d'impacts négatifs sur la croissance et l'élargissement des bases imposables, étant les deux recommandations les plus fréquentes, forment l'ossature de cette troisième partie. Le premier chapitre discute les possibilités d'un *Tax Shift* qui déplacerait la taxation sur les revenus du travail vers d'autres bases imposables. Les deuxième et troisième chapitres élaboreront respectivement une réforme de l'imposition des revenus des personnes physiques et une réforme de l'impôt des sociétés. Le quatrième chapitre sera dédié à une réforme des processus et de la législation afin d'éviter la fraude fiscale et d'ainsi avoir une fiscalité plus efficace. Enfin, le cinquième chapitre discutera des limites de ces propositions.

Chapitre I : Un *Tax Shifting* des revenus du travail vers la consommation et le capital

Le glissement de la charge fiscale pesant sur les revenus du travail vers la consommation et le capital est une des propositions de réforme retenue. Les motivations de ces choix émanent de l'analyse de l'équité fiscale du système actuel effectué dans la deuxième partie de ce mémoire. En effet, rappelons que cette analyse avait mis en évidence le niveau relativement bas du *VAT revenue ratio* qui caractérise un potentiel d'amélioration de l'efficacité du système de TVA mis en place, cheminant vers une base imposable plus large. Un constat avait également été effectué concernant les disproportions entre la taxation des revenus du travail, la taxation du capital et des actifs financiers et la taxation sur les revenus immobiliers.

La proposition de *Tax Shift* qui va être développée dans ce chapitre devrait permettre de réduire la pression fiscale sur les revenus du travail en augmentant la charge fiscale sur la consommation et sur le capital. La première section développera dès lors les éléments de la taxation sur les revenus du travail qui nécessitent d'être diminués alors que la deuxième

section abordera les propositions quant à l'augmentation de la charge fiscale pesant sur la consommation et sur le capital.

Section 1. De la charge fiscale sur les revenus du travail...

Diminuer la pression fiscale qui pèse sur les revenus du travail nécessite préalablement de distinguer les éléments qui sont les plus pertinents pour une diminution de la taxation. En effet, une baisse des prélèvements sur le travail peut être réalisée sous différentes formes : une réduction des impôts sur les revenus du travail des personnes physiques ou une réduction des cotisations sociales patronales ou salariales. Ces trois pistes peuvent évidemment être combinées.

§ 1. Réduire les cotisations sociales patronales

Même si l'utilité des cotisations sociales a été explicitée au début de ce mémoire, rappelons qu'elles servent à financer les prestations sociales, transferts versés afin d'amoindrir les charges financières dues à certains risques, comme, notamment, la pension de retraite ou l'assurance maladie.

Néanmoins, diminuer les cotisations sociales patronales a un effet favorable sur la compétitivité. En effet, les cotisations patronales de sécurité sociale sont une des composantes du coût salarial et font dès lors partie des coûts de production. Si les cotisations sociales patronales sont diminuées, les coûts de production seront dès lors réduits avec un impact positif pour le consommateur sur le prix final. Cet effet aura une plus grande ampleur pour les secteurs soumis à une forte concurrence étrangère, dite « exposée », que pour les productions plus locales, dans des secteurs plus « protégés » ou seuls sur le marché.

De plus, la baisse des cotisations patronales de sécurité sociale pourrait jouer un rôle en faveur de l'emploi. A court terme, ces effets positifs se feraient plutôt ressentir du côté de la demande. En effet, la demande est élastique au coût du travail. En d'autres termes, l'emploi est sensible au coût du travail (Conseil Supérieur des Finances, 2014). Cependant, les études empiriques ont démontré que l'émolument en termes d'emplois est plus important lorsque la diminution est dirigée sur les bas salaires étant donné la sensibilité plus importante de l'emploi au coût salarial pour cette part du marché du travail (Cockx et al., 2005).

Dans la mesure où, une telle politique est ciblée sur les bas salaires et qu'elle génère des emplois attribués à des personnes peu qualifiées alors on peut prétendre que ses effets sont portés dans le bas de la distribution des revenus ou dans les classes moyennes inférieures (Conseil Supérieur des Finances, 2014). Dès lors, une telle politique peut ainsi avoir des

implications positives sur le plan de l'équité. Cependant, gardons à l'esprit que si la demande sur le marché n'augmente pas, il n'y aura probablement pas de nécessité d'emploi supplémentaire.

Une diminution des cotisations sociales patronales peut donc s'avérer être positive au niveau de la compétitivité et de la création d'emplois pour les personnes peu qualifiées avec un bas salaire. En effet, les travaux du bureau Fédéral du Plan et de la Banque Nationale de 2011 sur les réductions des cotisations sociales, indique qu'une diminution des cotisations patronales aurait de nombreuses répercussions positives, comme le montre le tableau 4 ci-dessous qui confirme que l'efficacité de la mesure est plus grande lorsqu'elle est ciblée sur les bas salaires.

Tableau 4 – Effets d'une diminution des cotisations patronales

En écart par rapport à la situation de 2011, horizon moyen terme (t+3)

	Baisse des cotisations patronales	
	Non ciblée sur les bas salaires	Ciblée sur les bas salaires
Taux de croissance		
PIB	+0,2 %	+0,2 %
Consommation privée	+0,3 %	+0,3 %
Investissement	+0,2 %	+0,2 %
Exportations	+0,1 %	+0,2 %
Importations	+0,1 %	+0,1 %
Coût salarial	-0,7 %	-1,3 %
Création d'emplois	+14,4 mille emplois	+22 ,5 mille emplois
Revenu disponible réel des ménages	+0,2 %	+0,1 %
Solde de financement, en % du PIB	-0,2 %	-0,3 %

Source : Bureau fédéral du Plan & Banque nationale (2011). Réductions des cotisations sociales et modalités de financement alternatif. BfP. *Miméo*.

Attention tout de même aux effets d'aubaines qu'une telle politique peut créer. En effet, si cette diminution des cotisations sociales n'est pas couplée avec une obligation de création d'emplois, les patrons pourraient profiter de la diminution de la charge à payer pour augmenter leurs marges et/ou réaliser des investissements non producteurs d'emplois.

§ 2. Réduire les cotisations sociales personnelles

Diminuer les cotisations sociales personnelles permettrait d'augmenter le pouvoir d'achat des consommateurs. C'est pourquoi, le renforcement du bonus à l'emploi fiscal, comprenant une réduction des cotisations personnelles à la sécurité sociale pour les bas salaires, prévu dans le pacte de compétitivité semble être approprié à une réforme de la fiscalité belge.

Certains fiscalistes proposent également de fusionner les cotisations sociales personnelles, qu'ils identifient en fait à de l'impôt, avec l'impôt des personnes physiques, comme l'ont déjà fait les Danois. En effet, tant qu'une partie suffisante de cet impôt est destinée à garantir la viabilité des institutions des cotisations sociales, cette solution peut également être exploitée.

§ 3. Réduire l'imposition des revenus professionnels

Afin de réduire la charge fiscale sur les revenus du travail et ainsi augmenter le pouvoir d'achat des travailleurs, il reste une solution : réduire l'imposition des revenus professionnels, soit par une réduction du taux d'imposition, soit par une réduction de la base imposable des revenus professionnels, notamment par une hausse des frais professionnels forfaitaires, politique déjà mise en œuvre par le gouvernement.

Cette politique devrait être effectuée, bien évidemment, dans l'optique d'un système fiscal équitable qui suppose que les charges les plus lourdes pèsent sur les épaules les plus solides. Cette réduction d'imposition devra alors être effectuée proportionnellement aux revenus de départ : plus le revenu de départ est faible, plus la réduction d'imposition est grande, et inversement.

Les conséquences positives d'une telle politique seraient une augmentation de l'attrait du travail et une augmentation du pouvoir d'achat, dans la mesure où les salaires nets seraient plus élevés.

Section 2. ... vers la consommation et le capital

Afin de compenser cette réduction de l'imposition des revenus professionnels, il est nécessaire de la porter sur d'autres taxes afin d'obtenir de nouveaux revenus pour l'Etat et pour les institutions de la sécurité sociale.

En effet, il avait notamment été mis en évidence dans la première partie de ce mémoire que les besoins de financement des dépenses publiques ne vont pas se réduire, notamment au regard de la charge de dette publique qui reste conséquente. Il est donc nécessaire de trouver de nouvelles sources de revenus pour l'Etat si l'on en réduit d'autres.

De plus, la première partie abordait aussi diverses problématiques, comme, notamment, le vieillissement de la population qui joue un rôle sur l'augmentation des dépenses de sécurité sociale. Il ressort dès lors qu'assécher les recettes de cotisations sociales semble loin d'être idéale et que, si de telles réductions s'opèrent, au profit du pouvoir d'achat des travailleurs, de

la compétitivité et de la création d'emplois, elles devront être compensées par de nouvelles recettes qui seront récoltées pour renflouer les caisses des institutions de la sécurité sociale.

La proposition ci-dessous va vers une augmentation des impôts sur la consommation, considérés comme moins préjudiciables à la croissance et sur le capital.

§ 1. Vers la consommation

En ce qui concerne l'augmentation de la taxation sur la consommation, plusieurs pistes sont envisagées : un élargissement de la base imposable de la TVA avec une suppression des taux réduits, une augmentation de la TVA et des accises sur les biens préjudiciables à la santé et une amélioration de la fiscalité environnementale avec une taxe sur la consommation finale d'énergie. En effet, une des recommandations et tendance européenne était de faire contribuer davantage les taxes et les accises liées à la santé et à l'environnement.

D'autres pistes pourraient être étudiées comme solutions pour davantage de revenus pour l'Etat notamment, une hausse générale des taux de TVA. Il avait été estimé en 2013 qu'une augmentation d'1 % permettrait d'amasser pas moins d'un milliard d'euros (DH.be, 2013). Il serait dès lors imaginable d'augmenter de manière générale les taux de TVA ou encore d'augmenter les taux réduits pour les biens dits de première nécessité ou même de les supprimer en les ramenant au taux normal afin d'uniformiser la TVA. Il semble évident que cette solution est impopulaire étant donné qu'elle diminuerait le pouvoir d'achat des consommateurs et accentuerait l'injustice sociale étant donné que la propension à consommer⁹ est décroissante en fonction du revenu (Conseil Supérieur des Finances, 2014). Les résultats des travaux du Bureau fédéral du Plan et de la Banque Nationale résumés dans le tableau 5 ci-dessous montre bien les impacts négatifs qu'une telle mesure pourrait engendrer.

⁹ Part du revenu disponible d'un ménage consacrée à la consommation

Tableau 5 – Effet d’une hausse générale de la TVA

En écart par rapport à la situation de 2011, horizon moyen terme (t+3)

	Hausse de la TVA	
	Avec indexation des salaires	Sans indexation des salaires
Taux de croissance		
PIB	-0,2 %	-0,2 %
Consommation privée	-0,5 %	-0,6 %
Investissement	-0,4 %	-0,5 %
Exportations	-0,1 %	0,0 %
Importations	-0,2 %	-0,3 %
Coût salarial	+0,9 %	+0,3 %
Perte d’emplois	-16 mille emplois	-8,9 mille emplois
Revenu disponible réel des ménages	-0,5 %	-0,8 %
Solde de financement, en % du PIB	+0,2 %	+0,3 %

Source : Bureau fédéral du Plan & Banque nationale (2011). Réductions des cotisations sociales et modalités de financement alternatif. BfP. *Miméo*.

En outre, il existe déjà, pour de nombreux produits, certains écarts de prix avec les pays voisins qui se verraient creusés davantage si la TVA se voyait amplifiée. C’est pour ces raisons que cette piste n’a pas été étudiée dans le cadre de ce mémoire.

Une augmentation de la base imposable de la TVA, permettrait, selon le *VAT revenue ratio* d’améliorer l’efficacité de cette dernière. La principale option serait de se diriger vers une TVA uniforme en supprimant les « taux réduits » de TVA sur les biens et services dits « de première nécessité ». Cette solution est également très impopulaire étant donné qu’elle semble tout autant antisociale que la possible augmentation globale des taux de TVA évaluée dans le paragraphe précédent. En effet, l’objectif premier de ces « taux réduits » vise à aider les plus pauvres en corrigeant la « flat tax » qui caractérise la TVA. Cependant, cet objectif est imparfaitement atteint étant donné que les « taux réduits » s’appliquent à tous, quel que soit leur niveau de revenus. De plus, la part de l’alimentation dans le panier des dépenses totales n’est pas significativement moins élevée pour les personnes plus aisées que pour les plus démunies, ce qui est contraire aux idées reçues (Bourgeois & Al., 2015). Dès lors, la TVA ne semble pas être un bon instrument en ce qui concerne la redistribution. À condition d’être dédommée pour les moins favorisés et une partie, plus ou moins large, de la classe moyenne, la suppression du taux des « taux réduits » de TVA pourrait être une solution afin de dégager un financement pour un *Tax Shift*, il serait question, selon le Conseil Supérieur des Finances, de 6,6 milliards d’euros. Un dédommagement possible est qu’une partie de ces

nouvelles recettes soit allouée aux bas et moyens salaires afin de préserver leur pouvoir d'achat.

Afin de mettre en place une telle politique, il sera nécessaire de combattre les idées reçues étant donné qu'à première vue, cette solution semble antisociale. S'il n'est pas possible de changer les mentalités, il reste certaines marges de manœuvre concernant certains « taux réduits », notamment la rénovation des logements, et cela même si le gouvernement a déjà mis en place une nouvelle politique qui n'autorise un taux réduit que pour les rénovations sur des bâtiments vieux de plus de dix ans. En effet, il serait possible de cibler un taux de TVA réduit uniquement sur des aspects particuliers de travaux tels que ceux réduisant la charge énergétique d'un bâtiment ou réduisant son insalubrité, ce qui serait plus juste au niveau environnemental et plus équitable fiscalement si l'on considère que ce sont les plus riches qui peuvent se permettre de réaliser des rénovations.

Si une hausse du taux de la TVA doit être établie, il faut rester prudent quant aux produits ciblés sur lesquels l'augmentation se fait. C'est pourquoi les deux solutions examinées ci-dessous ne porteront que sur les biens nocifs à l'environnement et à la santé.

Premièrement, une augmentation de la TVA et des accises sur les biens préjudiciables à la santé pourrait directement bénéficier aux caisses des institutions de la sécurité sociale. En effet, étant donné que ce sont elles qui payent les prestations sociales des risques liés à la santé, ne semble-t-il pas logique que ce soit elles qui reçoivent les impôts liés aux produits qui augmentent ce risque ?

Une solution serait dès lors que des professionnels de la santé définissent ce qu'est un produit défavorable à la santé et, suite à cette définition, d'établir une liste de produits nocifs à la santé et d'augmenter leur taux de TVA à un taux supérieur au taux normal ou d'augmenter le taux d'accises. Les produits qui viennent facilement à l'esprit sont les sodas, qui bénéficient d'ailleurs actuellement d'un taux réduit, les boissons et la nourriture de type « fast food », les confiseries, le tabac et l'alcool.

A long terme, il est concevable que la demande pour ces produits diminue. Dès lors, la diminution des recettes de l'Etat engendrée par la diminution de la demande et, par conséquent, des recettes des organisations productrices serait compensée par un effet positif sur la santé des consommateurs et, par conséquent, sur les caisses des institutions de sécurité sociale étant donné que le « risque » sur la santé serait réduit. Toutefois, il existerait un décalage dans le temps entre la diminution de la demande et les effets sur la santé.

Deuxièmement, une autre solution serait de taxer davantage la consommation finale d'énergie, ce qui, de surcroît, permettrait d'améliorer la fiscalité environnementale en Belgique qui est à la traîne dans le domaine comparé aux autres pays européens. Une taxe sur la consommation finale d'énergie consisterait à taxer les comportements polluants, c'est-à-dire, toutes les consommations générant une externalité environnementale négative¹⁰. Cette solution permettrait de nombreuses retombées positives au niveau écologique, mais également, en conséquence, sur la santé.

A long terme, le comportement polluant taxé tendra à diminuer et ne fournira plus, comme pour les produits défavorables à la santé, de recettes aussi importantes qu'à l'introduction de cette taxe. Toutefois, les taxes ne seront pas telles que l'utilisation de la voiture disparaîtra, que le trafic camion ne sera plus utilisé et que les gens ne se chaufferont plus au mazout. Ainsi, l'Etat continuera tout de même à percevoir des revenus, même si le coût écologique est internalisé, autrement dit, payé par le consommateur via des taxes.

Des systèmes pour recenser et mesurer tout le CO₂ consommé existe déjà mais pour des utilisations personnelles. En effet, si l'Etat devait recenser toute les consommations des ménages et des organisations, beaucoup s'y opposeraient en appelant cela de l'espionnage de la vie privée. Dès lors, imaginer un système comptabilisant, pour chaque ménage et pour chaque organisation, la consommation de CO₂ afin de pouvoir y imputer un taux de taxe ne semble pas être une solution.

La taxe sur la consommation finale pourrait se répartir sur tous les produits nocifs à l'environnement, proportionnellement à leur impact sur l'environnement. Des environmentalistes se réuniraient pour discuter et se mettre d'accord sur un inventaire de tous les produits nocifs à l'environnement qu'ils classeraient par ordre d'importance. D'après cette liste, la TVA et les accises des produits énumérés pourront être augmentés proportionnellement à l'importance de leur impact sur l'environnement. Cette liste devra notamment contenir le mazout de chauffage pour lequel les accises sont actuellement à zéro ainsi que l'électricité et le gaz naturel. Le Conseil Supérieur des Finances énonce en 2009 que compte tenu des prix de l'époque, une hausse des prix de 2,7 % sur l'électricité, de 8,5 % en ce qui concerne le gaz naturel et de 20 % pour le mazout de chauffage engendrerait 1.370 millions d'euros de recettes pour l'État (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

¹⁰ Consommation générant, du point de vue environnemental, un dommage sans compensation pour autrui.

Cependant, augmenter les accises sur l'essence, produit polluant, amènerait une distorsion de concurrence entre les transporteurs belges et étrangers. En effet, ces transporteurs auraient plus d'intérêt à faire le plein à l'étranger afin d'éviter les accises. En ce qui concerne les particuliers belges, le risque est moins important car ils ne sont pas si nombreux à avoir l'opportunité de se rendre à l'étranger pour faire le plein (Bourgeois & Al., 2015).

Afin d'éviter cela, une deuxième solution, qui semble plus optimale, serait la taxation kilométrique. Il s'agirait d'imposer les véhicules roulant en Belgique, via des péages comme en France par exemple. En effet, une taxe comme celle-là permet que tout le monde y soit soumis et ne pose, ainsi, aucun problème de concurrence entre les transporteurs belges et les étrangers qui traversent le pays. Les possibilités d'évitement sont effectivement limitées étant donné que la Belgique est un axe Nord-Sud obligé. De plus, une telle solution pourrait amener une régulation du trafic car elle permet des tarifs variés en fonction des heures et des axes routiers (Bourgeois & Al., 2015). De plus, investir de l'argent public dans de telles infrastructures aurait, selon le multiplicateur Keynésien, un impact démultiplié au niveau de la production et de l'emploi.

Le Conseil Supérieur des Finances affirme qu'il existe un lien entre la consommation d'énergie et la capacité contributive. En effet, si l'on exprime la facture énergétique en pourcentage de la consommation, celle-ci est plus élevée pour les bas revenus. Cependant, il est également établi que les quantités de consommation augmentent avec le revenu. Dès lors, une taxe sur la consommation d'énergie finale aura, proportionnellement, plus d'impact sur les bas revenus. D'autant plus que ces derniers s'adaptent moins facilement dans la mesure où ils ont moins pu exploiter les possibilités d'aides fiscales visant à économiser l'énergie (Conseil des Finances, 2014). Il est donc nécessaire de tenir compte de cet élément afin d'éviter que la proposition ne soit anti-redistributive. Proposer des aides complètes et efficaces afin de réduire l'émission de CO₂ pour les bas revenus pourrait, par exemple, être un mécanisme de compensation.

§ 2. Vers le capital

Augmenter la taxation sur le capital afin de trouver de nouveaux revenus pour l'Etat semble également être une solution. En effet trois pistes de solutions ont été retenues : un retour à une globalisation des revenus, une imposition uniforme des revenus d'investissement des particuliers et une révision de la taxation sur les revenus immobiliers.

Nous avons vu dans la deuxième partie de ce mémoire que l'imposition des revenus mobiliers, était inéquitable et inefficace dans la mesure où trop de revenus sont dissimulés.

Afin de contrer cela, une première question peut se poser : est-ce qu'il faut supprimer le dispositif en place du précompte libératoire pour retourner à un système la globalisation des revenus qui consiste à additionner tous les revenus et ensuite à les taxer suivant le barème progressif de l'impôt des personnes physiques ? Même si ce système paraît simple, il ne serait pas équitable de taxer certains revenus, comme les indemnités de licenciement ou les revenus patrimoniaux ayant un niveau de risque conséquent, sous le régime du barème progressif. Dès lors, il faudrait, pour ces revenus, prévoir des modalités particulières, comme, par exemple un pourcentage de déductibilité. De plus, il faut également prendre en compte le fait que l'inflation ronge les revenus du patrimoine. Certains fiscalistes restent favorables à un tel système mais la plupart privilégieraient un système groupant un barème progressif pour les revenus provenant d'activité économique et un taux fixe pour les revenus d'investissement qui serait, selon eux, plus simple et aussi efficace en termes de rentabilité et d'équité (Bourgeois et al., 2015).

Etant donné que pour avoir un système fiscal efficace, celui-ci doit être le plus simple possible, la globalisation des revenus ne sera pas une piste retenue dans le cadre de ce mémoire.

Le système de taux fixe pour les revenus d'investissement doit dès lors être revu. En effet, les professionnels du chiffre s'accordent à dire que tous les revenus du patrimoine des particuliers, c'est-à-dire, les intérêts, les dividendes, mais aussi les plus-values et les loyers réels, doivent être imposés de manière uniforme, à un même taux de 25 %, sauf en ce qui concerne la « petite épargne », inférieure à 1.880 euros, déjà exonérée à l'heure actuelle (Bourgeois et al., 2015). En effet, selon le Conseil Supérieur des Finances, une telle mesure aurait ramené, pour l'année 2013, 772 millions d'euros.

Augmenter le précompte mobilier en le portant à 30 ou 35 %, c'est également faisable. En effet, le gouvernement précédent a porté le précompte mobilier de 15% à 21% et puis ensuite à 25 % et cela n'a pas suscité de grands problèmes. Dès lors, on peut continuer à l'augmenter afin que cela rapporte davantage de recettes pour l'Etat. Restons néanmoins vigilants à la fuite de capitaux, même si au vu des récents événements, de nouvelles politiques anti-fraude vont être mises en place. De plus, cette question a beaucoup évolué par rapport au passé dû à l'échange automatique de renseignements entre pays. Selon Michel De Wolf, les

mentalités ont également changé. En effet, la tendance serait plus à la réimportation des capitaux exilés, les contribuables concernés ne voulant plus fuir dans une obscurité dangereuse et préfèrent se reblanchir (De Wolf, 2014).

Cependant, taxer les loyers réels ainsi que les plus-values immobilières nécessiterait une réforme de la fiscalité immobilière. En effet, les revenus cadastraux, même s'ils sont indexés et majorés, n'ont pas été actualisés depuis plus de 40 ans, hormis pour les maisons ayant subi des travaux importants avec permis d'urbanisme, alors que la loi prévoit une péréquation tous les dix ans. Dès lors, ils sous-estiment les loyers réels, comme le souligne le Conseil Supérieur des Finances. L'imposition des revenus immobiliers se doit donc d'être mise à jour avec une révision ce qui, justement, constitue la deuxième piste retenue pour effectuer un *Tax Shift* vers le capital et ainsi trouver de nouvelles recettes pour l'Etat. Une péréquation cadastrale devient donc plus qu'urgente dans l'optique d'une fiscalité équitable et efficace.

Chapitre II : Réforme de l'impôt des personnes physiques

Outre la pression sur le travail qui est trop élevée en Belgique, l'analyse de la fiscalité belge réalisée dans la deuxième partie de ce mémoire avait révélé une disproportion dans la taxation des revenus et un système fiscal imparfaitement redistributif. Afin de remédier à ces problèmes, deux pistes de solutions vont être abordées : une imposition plus progressive avec une rehausse de la quotité exemptée et un élargissement de la base avec une révision des avantages fiscaux des particuliers.

Section 1. Vers un impôt plus progressif

Durant la Commission Parlementaire Mixte chargée de la Réforme Fiscale de 2013, Bruno Colmant s'est exprimé sur l'impôt des personnes physiques : « Ce qui serait important, c'est de reconsidérer une transposition des principes de 1962, qui avaient été basés à l'époque sur la globalisation des revenus et la progressivité, à l'économie de 2013 qui, contrairement aux années 60, est une économie de services plutôt qu'une économie industrielle. Cela conduirait, dans le sillage des principes de 62, à restaurer une progressivité accentuée des revenus professionnels. » (Commission Parlementaire Mixte chargée de la réforme fiscale, 2013, p. 1). L'économiste Frédéric Panier intervient également : « Il faut éviter d'aller vers des systèmes de flat tax. Il faut éviter de réduire la progressivité. » (Commission Parlementaire Mixte chargée de la réforme fiscale, 2013, p. 6). Il ressort de ces interventions que la question qui relève de la progressivité de l'imposition des revenus des personnes physique est à analyser afin d'améliorer la fiscalité en Belgique et de la rendre plus équitable.

Le principe de base de l'équité fiscale est celui qui fait contribuer chacun en fonction de ses moyens. Cependant, il a été précisé dans la deuxième partie de ce mémoire que ce principe peut être affiné. En effet, il s'agit de savoir si l'on vise la proportionnalité de l'impôt, où chacun verse au collectif le même pourcentage de ses revenus, ou la progressivité, où l'impôt est calculé en fonction de la hauteur des revenus du contribuable (Georis, 2014).

Incontestablement, de manière à ce que la réforme soit la plus équitable possible, il est opportun de proposer un impôt progressif. En effet, un impôt progressif réduit les écarts de revenus en organisant une certaine redistribution étant donné que le plus riche paye plus que le plus pauvre (Georis, 2014). Dès lors, ce système est souvent perçu comme plus juste par le plus grand nombre.

Cependant, il avait été relevé, dans l'analyse de la fiscalité belge, dans la deuxième partie de ce mémoire, qu'au niveau de la progressivité de l'impôt, en Belgique, la quotité de revenus exemptée d'impôts est inférieure au revenu minimal du CPAS et que, les tranches d'imposition grimpent trop vite et trop fort.

Suite à ces deux problèmes, deux pistes de solutions sont envisageables : d'une part, au niveau de la quotité exemptée et, d'autre part, au niveau de la progressivité de l'impôt.

Au niveau de la quotité exemptée de revenu, une piste serait de relever la quotité exemptée au revenu d'intégration minimal du CPAS, c'est-à-dire passer de 8.710 euros à 9.800 euros. Cela permettrait de rendre l'impôt plus progressif, c'est-à-dire que l'impôt serait plus en phase avec la capacité contributive du travailleur. Cependant, une telle solution coûterait, selon le Conseil supérieur des Finances, 3,3 milliards d'euros et il faudrait dès lors trouver une autre source de revenus pour l'Etat (Conseil Supérieur des Finances, 2015).

En ce qui concerne la progressivité de l'impôt des personnes physiques, plus fine sera celle-ci, plus juste sera perçue la fiscalité du point de vue des particuliers (Georis, 2014). En plus d'améliorer la fiscalité d'un point de vue de l'effet redistributif et donc, de l'équité, affiner les différentes tranches d'impositions, c'est-à-dire en rajoutant des tranches d'imposition intermédiaire et des tranches supérieures à 50 % pour les personnes les plus aisées, ne devrait rien coûter à l'Etat, au contraire, cela lui ramènerait très certainement des revenus si cette révision est optimisée.

Pour plus d'équité et de distributivité, l'idéal serait de combiner ces deux solutions.

Section 2.Elargissement de la base imposable

André Decoster, professeur d'économie à la KUL énonce qu' «il est impératif de remettre en question ces dépenses fiscales. Elles sont biaisées en faveur des groupes de revenus plus élevés, elles contribuent à réduire les taux moyens d'imposition et elles contrarient l'impact redistributif de l'IPP ».

En effet, les multiples dépenses fiscales, c'est-à-dire les exonérations abattements et réductions qui ont un effet sur les recettes de l'Etat, également appelées niches fiscales, érodent significativement la base imposable. Les experts s'accordent à dire qu'il existe trop de petites dérogations et que ces déductions, qui n'ont jamais fait l'objet d'un examen sérieux, doivent être analysées une à une.

En outre, s'interroger sur les véritables bénéficiaires des avantages, par exemple, sur les voitures de société, les titres-services, les chèques-repas, les assurances vie, l'épargne pensions et le bonus logement est intéressant étant donné que certains experts affirment qu'ils troublent l'impact redistributif de l'IPP (Bourgeois & Al., 2015). De plus, les dépenses fiscales compliquent le système, ce qui le rend moins transparent, augmentent les coûts administratifs et sapent donc l'efficacité du système.

Assainir le système en élargissant la base imposable serait un moyen par exemple, de financer la perte de recettes pour l'Etat due à l'augmentation de la quotité de revenus exemptée. En effet, en 2014, le Conseil Supérieur des Finances relève que les principales pertes de recettes fiscales de l'impôt des personnes physiques se situent à hauteur de 8,12 milliard d'euros.

Un examen approfondi et une révision de toutes ces déductions afin d'en supprimer quelques-unes et d'en limiter d'autres est dès lors plus que nécessaire. C'est ce que le Conseil Supérieur des Finances a réalisé dans sa proposition de réforme en 2014 en analysant les principales dépenses fiscales : les réductions pour pensions et revenus de remplacement, les bonus-logement, l'assurance-vie, l'épargne à long terme, les titres-services, les réductions pour heures supplémentaires, les frais de garde d'enfants, les fonds de pension, et la sécurisation contre vol et incendie et réductions diverses (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Suite à cette analyse, le Conseil Supérieur des Finances conclut qu'il y a peu de marges de manœuvre dans le cadre de dépenses fiscales mais que certaines mesures pourraient se prendre au niveau des réductions pour revenus de remplacement et au niveau de l'épargne à

long terme en ciblant plus étroitement l'octroi des réductions dans le bas de la distribution des revenus.

Un autre principe doit également être analysé dans cette optique d'élargissement de la base : le quotient conjugal. Ce dernier n'est pas considéré comme une dépense fiscale mais comme un élément du système d'imposition destiné à alléger la charge fiscale des cohabitants légaux, imposés conjointement. Le quotient conjugal permet « d'octroyer au partenaire qui dispose d'un revenu professionnel très bas voire inexistant, une partie des revenus professionnels de l'autre partenaire » (belgium.be, 2016, Application du quotient conjugal). Plusieurs arguments en défaveur de ce principe sont à avancer. Premièrement, même si cette politique a été menée en soutien à la deuxième personne du ménage restant au foyer, il faut constater que cette mesure crée des discriminations entre différents types de ménages. En effet, à capacité contributive égale, une personne célibataire ou même un couple ne pouvant pas appliquer le quotient conjugal n'est pas taxé au même taux qu'un couple qui en bénéficie. Pourtant, l'effort accordé à l'obtention des revenus est probablement différent et le temps passé aux tâches ménagères est hypothétiquement semblable entre les deux ménages. Deuxièmement, le quotient conjugal n'est pas lié au nombre d'enfants à charge, ce qui pourrait être justifié étant donné que plus un ménage a d'enfants à charge, plus les partenaires doivent être disponibles pour ceux-ci, et, en conséquence, ont moins de temps pour travailler. Troisièmement, ce principe pourrait rendre le retour sur le marché du travail moins intéressant financièrement. C'est pour ces raisons et dans une optique de simplification du système fiscal que le quotient conjugal, dont le coût budgétaire est estimé à 580 millions d'euros en 2011, devrait être abrogé (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Mettre en place un plafond maximum de déductions fiscales est une idée qui pourrait également être mise en place, et, pourquoi pas, en parallèle avec un élargissement de la base imposable par une diminution des déductions fiscales possibles.

Rappelons que la proposition de *Tax Shift* ci-dessus montrait également qu'il existait une certaine marge de manœuvre quant à l'agrandissement de la base imposable des revenus mobiliers et des revenus immobiliers et que la piste de la globalisation des revenus n'avait pas été retenue.

Chapitre III : Réforme de l'impôt des sociétés : « Taux bas et base large »

En ce qui concerne l'impôt des sociétés, la justice serait que chacun contribue proportionnellement à ses revenus. Or, le mécanisme de l'impôt des sociétés est tellement compliqué que la situation actuelle observable est l'inverse de la justice. En effet, le système fiscal belge d'impôt des sociétés avait été défini dans la deuxième partie de ce mémoire par des taux d'imposition assez importants et par des assiettes fiscales relativement maigres dues à des stratégies de niches qui permettent aux entreprises de nombreuses déductions fiscales. Dès lors, les petites entreprises contribuent proportionnellement considérablement plus que les grosses entreprises disposant d'experts leur permettant d'optimiser la fiscalité à l'aide d'ingénierie fiscale afin de payer le moins possible. De plus, cette complexité du système entraîne un manque d'efficacité.

Afin de faire une proposition qui soit juste du point de vue des entreprises, il faut donc s'assurer que cette proposition entraîne de réelles contributions proportionnelles aux avoirs des entreprises (Georis, 2014). Du point de vue de l'efficacité, une imposition des sociétés plus transparente est donc nécessaire. Pour ce faire, une analyse des dépenses déductibles des sociétés est nécessaire et la piste étudiée sera donc une diminution des taux de l'ISOC avec une augmentation de la base imposable.

Comme l'énonce Didier Leemans lors de la Commission Parlementaire mixte chargée de la réforme fiscale, « il existe un consensus assez large dans la littérature pour considérer qu'une base imposable large et un taux bas est une solution préférable à une base imposable étroite et un taux élevé. » (Commission Parlementaire Mixte chargée de la réforme fiscale, 2013, p. 1).

Réformer l'impôt des sociétés demande cependant une grande vigilance. En effet, augmenter la pression fiscale sur les sociétés pourrait mener à une délocalisation de certaines activités. Dans un contexte de forte concurrence fiscale entre les pays européens, la politique de niche adoptée dans le système fiscal belge en permettant de nombreuses déductions spécifiques accorde certains avantages aux entreprises. Afin d'arrêter cette concurrence entre les pays et, en conséquence le nivellement par le bas de l'impôt des sociétés, une solution pourrait être une harmonisation des taux d'impôts des sociétés au niveau européen par une politique fiscale européenne plus forte pour éviter la concurrence fiscale intra européenne qui pousse à la délocalisation. La possibilité de délocalisation des entreprises européennes vers

d'autres continents nécessiterait également, idéalement, une réflexion sur une harmonisation internationale.

En termes d'attractivité, de simplicité, d'équité et d'efficacité le pays a tout à gagner en renforçant la lisibilité du système, c'est-à-dire, en le simplifiant, en supprimant les dépenses fiscales les moins pertinentes et en diminuant le taux nominal. En effet, selon Michel De Wolf, l'attractivité d'un système fiscal pour les sociétés se fait sur le taux nominal et pas sur la base imposable.

Retenons la piste de la stratégie « taux bas, base large ».

Section 1. Taux bas

Selon Michel De Wolf, ramener le taux à 15 ou 20 % serait réalisable sur le plan budgétaire (De Wolf, 2014). Cependant, selon le rapport du Conseil Supérieur des Finances en 2014, la marge de manœuvre disponible pour une baisse des taux serait limitée dans la mesure où « les dispositions considérées comme des dépenses fiscales génèrent pour l'exercice d'imposition 2012 des pertes de recettes à concurrence de 755 millions d'euros, soit 6,8% du rendement de l'impôt et 0,2% de PIB » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 146). Dès lors, afin de baisser significativement le taux nominal de l'impôt des sociétés, à un taux de 20 % par exemple, il faudrait trouver de nouvelles recettes pour l'Etat afin de combler le trou créé. L'hypothèse émise afin de pouvoir proposer une telle solution est que le nouveau système sera plus attractif que le précédent, ce qui amènera de nouveaux investissements en Belgique et donc, de nouvelles recettes pour l'Etat. En effet, les investisseurs étrangers seront plus intéressés de venir s'installer en Belgique et les investisseurs belges qui avaient peur de se lancer trouveront davantage de motivation.

En outre, afin d'éviter que des entreprises échappent totalement à l'impôt grâce à l'ingénierie fiscale, un taux minimum d'impôt des sociétés doit être établi.

Section 2. Base large

En ce qui concerne l'élargissement de la base imposable, il convient de réaliser un examen approfondi des dépenses fiscales et autres dispositifs en vigueur afin de déterminer ceux qui sont pertinents et ceux qui le sont moins. En d'autres termes, afin de déterminer ceux à garder, ceux à supprimer et ceux à réviser. En effet, les dispositions considérées comme des dépenses fiscales représentaient, en 2012, 755 millions d'euros de pertes de recettes publiques (Conseil Supérieur des Finances, 2014). Il est donc judicieux de repérer celles qui ne sont pas

ou plus adaptées au système fiscal belge. Pour ce faire, regroupons, comme le fait le Conseil Supérieur des Finances dans sa propre analyse, les dépenses fiscales en plusieurs catégories : les aides à l'investissement, les aides à la recherche et au développement ainsi qu'à l'innovation, les aides à l'emploi, le Tax Shelter pour l'audiovisuel, la déduction pour capital à risque pour finir par une catégorie résiduelle. Les conclusions tirées ci-dessous proviennent principalement du rapport établi en 2014 par le Conseil Supérieur des Finances sur les scénarios pour une réforme fiscale globale et significative.

§ 1. Les aides à l'investissement

Les aides à l'investissement soutiennent des politiques de croissance et, par conséquent, en supposant la complémentarité des facteurs de production, de l'emploi. En effet, l'investissement est un des aspects principaux de la croissance économique. Les aides fiscales sont ciblées sur le coût du capital de l'investissement, c'est-à-dire, le taux d'actualisation reflétant le risque lié à l'investissement.

Il existe plusieurs aides à l'investissement qui vont être exposées et étudiées ci-dessous : la réserve d'investissement, la déduction pour investissement, la taxation étalée des plus-values ainsi que l'exonération des plus-values sur les véhicules d'entreprise.

Le premier incitant à analyser est la réserve d'investissement. Réservée aux PME, c'est un incitant fiscal à l'autofinancement. Cette aide plafonnée est octroyée sous condition d'investissement devant être porté à l'actif du bilan. De plus, depuis l'introduction de la déduction pour capital à risque, certaines limites de déduction existent concernant la réserve d'investissement. En effet, la déduction pour capital à risque, en plus de viser le recours aux nouveaux fonds propres, encourage également à l'autofinancement. Dès lors, les deux incitants sont cumulatifs, ce qui contribue sans aucun doute à rendre la législation opaque. Les entreprises qui y ont droit tirent de moins en moins profit de la réserve d'investissement. En effet, depuis l'introduction de la déduction pour capital à risque, les montants annuels immunisés ont grandement chuté. Dès lors, sachant que cette disposition est désuète et afin de simplifier le système de l'impôt et ainsi le rendre plus transparent, cette disposition doit être abrogée. La suppression de la réserve d'investissement générerait, selon les données de 2012 de l'inventaire des dépenses fiscales de la chambre des représentants, 590 mille euros (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

La déduction pour investissement est une deuxième mesure d'aide à l'investissement à étudier et représentait, en 2012, 86,65 millions d'euros de perte de recettes (Conseil Supérieur

des Finances, 2014). Cet incitant, comme son nom l'indique, permet une déduction pour les investissements accomplis, reportable dans le temps pour les sociétés n'ayant pas la possibilité de l'imputer sur la base imposable de l'année. Une telle déduction peut être intéressante dans le cas où l'investissement engendre un effet externe à prendre en compte. En effet, des investissements inutiles peuvent être effectués afin de profiter de la déduction comme un effet d'aubaine. Il serait donc judicieux de limiter la déduction pour investissement pour les cas où ces derniers produisent des effets externes contribuant à la croissance économique. De plus, comme il le sera mentionné plus loin, la déduction pour investissement est répliquée par le crédit d'impôt à la R&D, système largement plus utilisé. Eviter les doubles-emplois entre ces derniers et simplifier le système en penchant pour la mesure la plus utilisée, le crédit d'impôt, est également suggéré.

Une troisième forme d'aide à l'investissement à considérer est la taxation étalée des plus-values. En effet, celles-ci sont incluses dans la base imposable progressivement, « au prorata des amortissements pratiqués sur l'investissement remplaçant celui dont la vente a généré la plus-value » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 152). Cette disposition doit être maintenue. En effet, il s'agit d'un simple report de taxation et répercute ainsi la charge fiscale plus stable dans le temps pour les entreprises qui désirent, au bout d'un certain temps, remplacer leurs investissements. A titre d'information, cette déduction générerait, en 2012, 46,17 millions de pertes de recettes (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Les exonérations des plus-values sur les véhicules d'entreprises sont les dernières aides d'investissement à analyser. En effet, les entreprises ont la possibilité de déduire totalement une plus-value réalisée lors de la vente d'un véhicule d'entreprise, si toutefois, elles la réinjectent dans des véhicules garantissant le respect de plusieurs normes écologiques. Même si cette mesure semble avoir des effets positifs sur l'environnement, le véhicule vendu arrive sur le marché comme véhicule d'occasion et continue donc de polluer. Cette subvention devrait dès lors être supprimée quitte à trouver d'autres moyens qui permettraient davantage d'atteindre l'objectif écologique poursuivi. Faire disparaître cette dépense fiscale permettrait à l'Etat de récupérer 16,24 millions d'euros au niveau des recettes publiques. De plus, cette mesure semble être peu utilisée (Conseil Supérieur des Finances, 2014) et sa suppression permettrait dès lors de simplifier davantage le système fiscal.

§ 2. Les aides à la R&D et à l'innovation

Dans le cadre de la R&D et de l'innovation, l'intervention publique est largement justifiée. En effet, ce sont des domaines qui entraînent des externalités positives. La littérature économique reconnaît largement qu'en termes de rendement, la R&D est plus élevée au niveau social qu'au niveau privé. Dès lors, sans intervention publique, dans une économie marchande, le niveau produit de R&D serait inférieur au niveau optimal (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Les dispositions concernées à l'analyse dans cette section sont le crédit d'impôt à la R&D ainsi que la déduction pour revenus de brevets.

Le crédit d'impôt à la R&D, première mesure d'aide à la R&D à analyser, est, comme indiqué dans la section précédente, équivalant à la déduction pour investissement dans le cadre d'investissement en R&D. En effet, il s'agit d'une aide basée sur une partie des dépenses de R&D respectueux de l'environnement, les aides accordées pour les dépenses de personnel, principales sources de dépenses de R&D, étant extérieures à l'impôt des sociétés. Etant donné qu'il est impliqué dans des activités générant des externalités positives, le crédit d'impôt doit être maintenu même si, selon les données de 2012, il représente 347 millions d'euros de pertes de recettes (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

En ce qui concerne la déduction pour revenus de brevets, rappelons que 80% des revenus de brevets que la société détient et qu'elle a soit, mis au point elle-même, entièrement ou en partie, soit amélioré, est déductible fiscalement. Tout comme le crédit d'impôt à la R&D, cette déduction générant des externalités positives doit être maintenue.

§ 3. Les aides à l'emploi

La question des aides à l'emploi visant la réduction du coût du travail a déjà bien été établie dans le premier chapitre de cette partie. Deux dépenses fiscales concernant des mesures en faveur des cotisations sociales patronales peuvent néanmoins être analysées en se basant sur les conclusions établies dans le premier chapitre : la diminution progressive des cotisations sociales patronales et les mesures en faveur des PME et des indépendants, c'est-à-dire l'exonération totale de cotisation sociale patronale à vie sur le premier travailleur ainsi que le renforcement des réductions pour les six premiers engagements.

Le premier chapitre exposait qu'une diminution des cotisations sociales patronales pouvait s'avérer être positive au niveau de la compétitivité et de la création d'emplois pour les personnes peu qualifiées avec un bas salaire à condition de faire attention aux effets

d'aubaines qu'elle pourrait créer. En effet, il est nécessaire de coupler ces diminutions des cotisations sociales avec une obligation de création d'emplois.

C'est dès lors pourquoi la diminution progressive des cotisations sociales patronales ne devrait être autorisée que si les bénéfices obtenus par les patrons sont utilisés à des fins de création d'emplois.

Les mesures en faveur des PME et des indépendants sont des mesures respectant cette condition. Cependant, la mesure qui permet l'exonération des cotisations patronales totales à vie sur le premier employé semble quelque peu excessive et devrait être revue à la baisse, en autorisant une exonération partielle attrayante pour quelques années, en fonction du chiffre d'affaires par exemple.

§ 4. Le Tax Shelter pour l'audiovisuel

Cette mesure sectorielle permet « d'exonérer les bénéfices réalisés dans le cadre de financement d'œuvres audiovisuelles » et soutient ainsi la production de biens culturels pouvant être considérés comme publics. Même si le Tax Shelter pour l'audio-visuel est établi dans un environnement concurrentiel étant donné que d'autres pays accordent des exonérations similaires, « la question de l'opportunité d'une mesure ciblée sur l'audio-visuel » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 161) se pose, comme le relève le Conseil Supérieur des Finances. D'autant plus que cette mesure générerait, en 2012, 30,10 millions d'euros de pertes de recettes à l'Etat (Conseil Supérieur des Finances)

§ 5. La déduction pour capital à risque

La déduction pour capital à risque, également appelée déduction des intérêts notionnels, est une mesure typiquement belge et probablement l'incitant fiscal le plus controversé de tous en Belgique. Reste à comprendre pourquoi la déduction pour capital à risque est souvent considérée comme une mesure inefficace et injuste et si cette mesure doit être maintenue ou supprimée.

Les arguments qui justifiaient la création des intérêts notionnels en 2005 étaient au nombre de trois. Premièrement, la réforme a été présentée comme un incitant visant la réduction de la discrimination entre le financement par fonds propres et le financement par emprunt. Deuxièmement, c'était également un moyen de réagir à la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne. Et enfin, troisièmement, un dernier argument plus spécifique était de proposer une voie de sortie pour la disparition progressive des centres de

coordinations¹¹, prescrite par la Commission européenne, en proposant de nouvelles perspectives permettant un avantage pour ces activités de coordination ayant un nouveau statut. L'introduction des intérêts notionnels permettait de sauver les avantages fiscaux des centres de coordination à l'aide d'une mesure s'appliquant à toutes les entreprises, et cela, sans avoir des reproches de la Commission. En plus de ces arguments, ils avançaient que créer un environnement fiscal attractif pour les entreprises avec les intérêts notionnels pourrait être un moteur de création d'emplois (Boulet, 2014).

L'avantage de la déduction des intérêts notionnels, n'ayant pas échappé aux dirigeants d'entreprises, a permis une modification au niveau du comportement financier des entreprises. Tout d'abord, l'augmentation de la part des fonds propres dans le financement des entreprises est considérable. Ensuite, la réforme a permis d'attirer des revenus étrangers. De plus, elle a permis d'attirer ou de maintenir en Belgique des sociétés de financement. Enfin, l'impact de la suppression des centres de coordination a été réduit suite à l'utilisation des intérêts notionnels par ces derniers.

En termes d'emplois, il est difficile de quantifier l'impact des intérêts notionnels. Selon l'étude sur l'impact macroéconomique et budgétaire de la déduction pour capital à risque de 2008, cet impact « resterait limité à court terme et deviendrait un peu plus sensible à moyen terme » (Buggraeve & Al, 2008, p. 8). Cette constatation n'est pas très étonnante étant donné qu'il n'y a aucune condition de création d'emplois liée à la déduction pour capital à risque.

Le jeu en valait-il vraiment la chandelle ?

Selon Christian Valenduc, conseiller général au service d'étude du SPF Finances, la suppression de la discrimination entre le financement par fonds propres et le financement par emprunt se justifie du point de vue économique à condition qu'elle ne s'applique qu'aux nouveaux investissements (Valenduc, 2009). L'appliquer au stock de capital existant, c'est-à-dire aux investissements antérieurs rentable fiscalement et économiquement, c'est permettre un effet d'aubaine au bénéfice des détenteurs de ce capital existant. Cependant, afin que la déduction pour capital à risque soit une voie d'issue au démantèlement des centres de coordination, il était évidemment indispensable d'appliquer la déduction au stock de capital existant (Conseil Supérieur des Finances, 2014). D'autre part, cela fait longtemps que la discrimination entre ces deux moyens de financement existe presque partout dans le monde : y remédier n'était donc pas un bien nécessaire.

¹¹ « Entreprise spécialisée dans la prestation de services à des groupes d'entreprises internationaux » (Centre de recherche et d'information socio-politiques, 2016, para. 1)

Au niveau de la concurrence fiscale européenne, les intérêts notionnels peuvent être un facteur d'attractivité pour les entreprises étrangères étant donné qu'ils font diminuer le taux effectif d'imposition des sociétés. Cependant, baisser tout simplement le taux d'imposition aurait été beaucoup plus transparent et aurait permis d'éviter de nombreux montages financiers (Boulet, 2008). De plus, les incitants fiscaux ne sont pas les seules mesures possibles afin d'attirer davantage d'entreprises en Belgique.

L'objectif principal, voire la vraie raison (Valenduc, 2014), de cette mesure complexe était le maintien en Belgique de l'activité des centres de coordination. Et effet, le régime des intérêts notionnels bénéficiait premièrement aux centres de coordination étant donné qu'elles sont les sociétés les plus fournies en capital. Le régime permettait dès lors de sauver l'emploi. Cependant, les employés du secteur étant hautement qualifiés, il n'aurait pas été compliqué pour ces derniers de retrouver du travail et l'argument peut dès lors sembler assez léger (Boulet, 2008).

Concluons que même si les intérêts notionnels ont atteint une partie de leurs objectifs de départ, ceux qui ont le plus profité de cet avantage fiscal sont les grands groupes internationaux. En effet, « cette mesure a surtout permis de faire transiter certains capitaux étrangers par la Belgique, non d'installer une activité économique réelle et durable » (Boulet, 2008, p. 9). De plus, l'impact de cette déduction sur l'emploi et l'investissement est limité étant donné que la mesure n'est en aucun cas liée avec des conditions en matière d'emploi et d'investissement. Le coût pour les finances publiques est également considérable étant donné que le total des déductions est passé, en six ans, de 1,2 milliards à 20,4 milliards d'euros, ce qui représente des pertes en recettes publiques de 6,159 milliards d'euros (Conseil Supérieur des Finances, 2014) sans compter les évasions fiscales et les constructions douteuses dues à cette mesure.

Dans une optique d'amélioration de l'économie réelle du pays, la solution la mieux adaptée serait de lier l'octroi de la déduction des intérêts notionnels à des conditions limitées dans le temps en matière de création d'emplois et de nouveaux investissements. Mais, dans une optique d'efficacité du système fiscal, la solution la mieux adaptée serait d'abandonner les déductions pour capital à risque afin de simplifier le système et de le rendre plus transparent.

§ 6. Autres dépenses fiscales

Les dépenses fiscales qu'il reste à analyser sont la déduction des libéralités, les plans de réorganisation, les taux réduits pour des sociétés à objet social spécifique ainsi que le non-assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés.

Les libéralités sont des dépenses déductibles tant à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques et l'inventaire des institutions reconnues est le même. Cependant, à la différence d'un citoyen qui soutient une institution reconnue par générosité, une société, qui agit dans un but de lucre, soutiendrait une de ces institutions pour améliorer son image et le profit qui en découlera. Les libéralités, notion fondamentalement contradictoire avec le but de lucre poursuivi par les entreprises, sont d'abord des dépenses non admises contrairement au « sponsoring » qui lui fait partie des dépenses admises en déduction. Cette mesure devrait donc être supprimée afin que les libéralités restent des dépenses non admises, ce qui permettrait d'augmenter les recettes publiques de 7,3 millions d'euros (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Le plan de réorganisation est, dans la plupart des cas, une mesure essentielle au redémarrage d'une activité et doit donc être maintenue. En effet, elle permet aux sociétés qui « redémarrent », d'exonérer de l'impôt une réduction du passif. Il est possible d'assimiler cette disposition à la prise en compte d'une externalité positive (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Les taux réduits pour des sociétés à objet social spécifique sont octroyés d'une part aux « sociétés et fédérations admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal en vertu du statut de la SA Crédit professionnel » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 162) et, d'autre part, pour les sociétés de logement. Le Conseil Supérieur des Finances suggère de supprimer ces taux réduits car « dans le premier cas, l'aide est donnée trop loin en amont dans le processus d'aide à l'investissement pour avoir un effet significatif » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 162) et, « dans le second cas, il s'agit d'une compétence régionale exclusive » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 162).

En ce qui concerne le non-assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, il s'agit clairement d'une exception au système de référence, du moins pour les intercommunales poursuivant un but de lucre ou exerçant une activité commerciale. Celles-ci devraient dès lors être assujetties à l'impôt des sociétés.

Chapitre IV : Renforcer la gouvernance fiscale

Un bon fonctionnement de l'Administration fiscale doit garantir une perception correcte de l'impôt et une lutte efficace contre la fraude fiscale. Le Gouvernement est chargé d'exécuter les lois votées par le Parlement et c'est ensuite l'Administration belge qui veille à l'exécution des lois et à la bonne organisation des services publics. En plus de cette mission, l'Administration exerce aussi un contrôle, notamment pour les administrations fiscales (CIEP, s.d.).

Nous avons déjà abordé l'administration fiscale dans l'Etat des lieux de la fiscalité en Europe. Pour rappel, la Commission Européenne englobait les mesures nécessaires à prendre pour répondre aux problèmes de non-conformité avec la législation fiscale et la mauvaise qualité de l'administration fiscale et parlait uniquement d'amélioration de la gouvernance fiscale ; d'une part, pour réduire l'évasion fiscale, et d'autre part, pour simplifier les réglementations fiscales qu'il effectue.

Améliorer le fonctionnement de l'Administration fiscale serait dès lors un bon moyen pour parvenir à une fiscalité juste et efficace. Pour accomplir son travail quotidien et être efficace, l'Administration doit recevoir les moyens nécessaires : une structure claire et efficace, des employés bien formés, en nombre suffisant et qui reçoivent des consignes claires (CIEP, s.d.).

Les consignes ne peuvent être claires que si la législation l'est au préalable. En effet, la législation fiscale doit être la plus cohérente et la plus simple possible. Uniformiser la procédure fiscale, correspondant aux formalités de déclaration, de contrôle et du contentieux en matière de fiscalité (Memento fiscal, 2015), pour l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques réduirait la diversité des règles de procédures, ce qui permettrait plus de simplicité, de transparence et un meilleur fonctionnement de l'administration fiscale.

De plus, afin de garantir une législation fiscale de qualité et d'éviter la publication de lois réparatrices qui corrigent des irrégularités dans certaines mesures fiscales établies dont les effets n'avaient pas été analysés en profondeur, le Conseil Supérieur des Finances recommande la création d'une Commission des Normes Fiscales. Cette commission, en plus d'être composée paritairement, devrait compter des représentants de l'administration fiscale ainsi que des représentants du monde économique. Ses principales missions seraient consultatives : à l'occasion de l'élaboration des lois fiscales et lors de l'application de ces mêmes lois mais également lors de l'écriture de circulaires afin de clarifier auprès de

l'administration et des contribuables les problèmes pratiques engendrés par la législation : « par exemple, les problèmes sur le plan des nouvelles règles de facturation en matière de TVA, les règlements anti-abus,... » (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p. 7). Cela permettrait d'améliorer la stabilité fiscale.

Afin que la lutte contre la fraude fiscale soit effective et efficace, l'administration fiscale doit également disposer des ressources nécessaires. Afin que le fisc dispose progressivement de toutes les données des contribuables, une piste serait de renforcer, c'est-à-dire de les rendre plus réguliers, les contrôles fiscaux et ainsi, les risques de se faire prendre afin de démotiver la fraude. Dès lors, il serait possible de généraliser la déclaration simplifiée, c'est-à-dire envoyer au contribuable une simulation du calcul de leur impôt, afin que ces derniers aient plus de facilité pour remplir leur déclaration d'impôt. Le secret bancaire étant un obstacle à un contrôle efficace, la cessation de ce dernier, prévue pour 2018, va jouer un rôle important dans l'amélioration des contrôles fiscaux. De plus, les mesures mises en œuvre par le gouvernement suite aux récents scandales doivent s'avérer efficaces et continuer d'être renforcées.

Conclusion

Rappelons la problématique de départ : « Changer la fiscalité en Belgique ? Pourquoi ? Comment ? ». Il était donc question dans ce mémoire de savoir si un changement de fiscalité est nécessaire en Belgique – les conclusions de cette analyse représentant le « Pourquoi ? » de la question de départ, puis d’avancer de potentielles solutions si l’analyse se révélait négative en termes d’équité et d’efficacité – répondant de la sorte à la question du « Comment ? ».

Dans un premier temps, différentes notions importantes à la compréhension de l’exposé ont été définies.

Ensuite, l’analyse du système fiscal belge a été entreprise à travers différents chapitres. Avant toute chose, les éléments principaux de la fiscalité belge, c’est-à-dire les principaux fonctionnements de l’impôt des personnes physiques, de l’impôt des sociétés, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et des cotisations sociales ont été expliqués dans un premier chapitre, afin de permettre une meilleure compréhension de la suite du mémoire.

L’examen de l’efficacité et de l’équité fiscale a ensuite été établi. Il ressort de cette analyse que la fiscalité belge n’est ni équitable, ni efficace, et ce, pour quatre raisons majeures.

Au niveau de l’équité fiscale, il faut premièrement noter que la pression fiscale en Belgique est conséquente et pèse sur les contribuables. De plus, cette pression fiscale semble évoluer de manière inéquitable entre les personnes physiques et les sociétés. Deuxièmement, en ce qui concerne l’impôt des personnes physiques, il existe des disproportions dans la taxation des revenus. En effet, les revenus du travail sont imposés lourdement en Belgique, alors que la taxation des revenus mobiliers et immobiliers est relativement faible. De plus, la progressivité de l’impôt a presque disparu, ce qui rend le système fiscal imparfaitement redistributif. Troisièmement, l’analyse de l’impôt des sociétés révèle que ces dernières ont beaucoup de possibilités de déductions de leurs bénéfices, et que ces déductions peuvent amener à certains abus, via différents montages fiscaux. Quatrièmement, il a été démontré que le système de la TVA n’était pas non plus équitable, dans la mesure où c’est une taxe avec un taux unique et similaire pour tous.

En ce qui concerne l’efficacité du système fiscal en Belgique, ce dernier est trop peu transparent que pour être efficace. En effet, les recettes non perçues découlant de la fraude fiscale sont encore beaucoup trop élevées, la possibilité de dissimuler les revenus mobiliers,

en raison du précompte qui est libératoire, est encore trop grande et le système est beaucoup trop complexe pour qu'il soit optimal.

De plus, l'analyse de la réforme du gouvernement révèle que les changements opérés ne sont pas en faveur d'une fiscalité plus équitable et plus efficace. En effet, en ce qui concerne l'équité, l'analyse montre que la majorité du financement de cette réforme pèsera le plus sur les contribuables à bas et moyens salaires, et les nouvelles taxes sur les capitaux n'engendreront que des recettes limitées pour l'Etat. Au niveau de l'efficacité de la réforme, plusieurs questions restent en suspens, notamment en ce qui concerne la budgétisation.

Dès lors, afin de répondre à la question de recherche de départ « Quelles solutions envisager pour améliorer l'équité et l'efficacité du système fiscal belge ? », différentes propositions de scénarios, faisant office de réflexion sur les directions que devrait prendre la réglementation fiscale afin d'évoluer vers un régime fiscal plus équitable et plus efficace, ont été élaborées.

La première proposition consiste en l'élaboration d'un nouveau *Tax Shift* afin de diminuer la pression fiscale sur le travail et de la faire glisser vers la consommation et le capital. Il s'agirait de baisser la charge fiscale sur les revenus du travail en réduisant les cotisations sociales, patronales et personnelles, ainsi que de réduire l'imposition des revenus professionnels. Pour contrer cette diminution dans les caisses de l'Etat et des institutions de sécurité sociale, une augmentation de la taxation de la consommation ainsi que du capital devra être effectuée. En ce qui concerne l'augmentation des taxes sur la consommation, plusieurs pistes ont été retenues : un élargissement de la base imposable de la TVA avec une suppression des taux réduits, une augmentation de la TVA et des accises sur les biens préjudiciables à la santé et une amélioration de la fiscalité environnementale avec une taxe sur la consommation finale d'énergie. Au niveau de la taxation du capital, les deux pistes retenues sont l'augmentation du précompte mobilier et la révision de la taxation sur les revenus immobiliers.

Réformer l'impôt des personnes physiques est la deuxième proposition établie dans ce mémoire. Les pistes retenues sont la révision de la progressivité de l'impôt, en se dirigeant vers un impôt plus progressif avec davantage de tranches d'impositions, ainsi qu'un élargissement de la base imposable en réalisant un examen profond des déductions fiscales autorisées.

La troisième proposition consiste à réformer l'impôt des sociétés en diminuant les taux d'imposition, afin d'améliorer l'attractivité du pays en termes de concurrence européenne et d'augmenter la base imposable en supprimant et en révisant certaines déductions fiscales, comme, notamment, la déduction pour capital à risque.

La quatrième et dernière proposition consiste à renforcer la gouvernance fiscale, ce qui revient à améliorer le fonctionnement de l'Administration fiscale pour, entre autres, réduire l'évasion fiscale et simplifier les réglementations fiscales.

L'analyse de la fiscalité belge et les propositions de réformes qui en ont été tirées comportent cependant certaines limites.

La fiscalité belge étant particulièrement vaste et complexe, tous les aspects particuliers de celle-ci n'ont pas pu être débattus. En effet, l'analyse reprend les éléments essentiels et pertinents en ce qui concerne l'équité et l'efficacité fiscale. De plus, les solutions de réformes sont nombreuses et dépendent de beaucoup d'enjeux politiques dont je n'ai pas forcément pu prendre connaissance. Je n'ai donc pas la prétention d'avoir émis une liste de propositions exhaustives : il a fallu faire des choix.

De plus, vous aurez pu noter que les propositions ne sont pas budgétisées. En effet, les conséquences de telles actions ont des impacts en cascade dans de nombreux paramètres économiques et sont donc relativement complexes sur le plan financier. D'autant plus que les conséquences économiques réelles sont souvent difficiles à prévoir avec certitude. Dès lors, les données mises à disposition et mes connaissances sur le sujet ne sont pas suffisantes pour fournir une analyse du budget suffisamment précise pour qu'elle soit pertinente. En outre, les options de combinaisons entre les propositions de solutions, notamment pour celle du *Tax Shift*, n'ont pas été étudiées étant donné le manque d'informations relatives à leurs budgets.

Il faut également noter que ces propositions ne tiennent pas compte des possibles lobbys pouvant exercer un certain pouvoir sur le plan politique, notamment en ce qui concerne les réformes au niveau environnemental et sur la santé.

Afin d'arriver à une fiscalité parfaitement équitable et efficace, ces limites doivent dès lors être prises en compte dans une analyse chiffrée plus approfondie. Cependant, ce mémoire a pour objectif de fournir une vision globale des enjeux actuels du système fiscal belge.

Bibliographie

- Agron, L. (2000). *Histoire du vocabulaire fiscal* (Tome 36). Paris : LGDJ.
- Agudze, E. (2014). *L'objectif de justice fiscale : quelles pistes pour une réforme fiscale satisfaisante ?* En ligne sur le site de Elom Consulting, avocat & consultant en droit et fiscalité <https://elomagudze.wordpress.com/tag/equite-fiscale/>
- Ahmed, L., Baudot, S., Boucq, C., Delvaux, V., Huart, F., Loute, A., Moussiaux, F., Stessel, M. & Tinant, M. (2012). Une fiscalité équitable ? *L'esperluette*, 74, 3-9.
- BDO (2015). *Une nouvelle régularisation fiscale et sociale ("DLU Quater") en 2016 ?* En ligne <http://www.bdo.be/fr/news/professional-news/2015/een-nieuwe-fiscale-en-sociale-regularisatie-in-2016/>
- beCompta (s.d.). *Cotisations sociales*. En ligne <http://www.becompta.be/dictionnaire/cotisations-sociales>
- beCompta (s.d.). *Redevance*. En ligne <http://www.becompta.be/dictionnaire/redevance>
- belgium.be (2016). *Application du quotient conjugal*. En ligne <http://www.belgium.be/fr/famille/couple/mariage/fiscalite>
- belgium.be (s.d.). *La sécurité sociale en Belgique*. En ligne http://www.belgium.be/fr/famille/international/etrangers/securite_sociale
- Berns, D. (2016). Le Tax Shift flatte la paie. *Le soir*, p. 8.
- Bikienga, K. (2009). *Impact des politiques fiscales sur les recettes fiscales et la croissance économique en Côte d'Ivoire*. Mémoire de Master à l'Université de Cocody/Abidjan.
- Bombaerts J. (2013). La fiscalité en Belgique perçue comme inéquitable. *L'Echo*, p. 6.
- Borman, A. & Poncin, E. (2012). Les inégalités de revenus en Belgique. *CEPESS*.
- Boulet, J-F. (2014). Les intérêts notionnels : chronique d'une mort annoncée. En ligne www.cpcp.be/Études-et-prospectives
- Bourgeois, M., Decoster, A., Haelterman, A., Peeters, B., Traversa, E. & Valenduc, C. (2015). Réforme fiscale : les pistes à suivre. *Le Soir*, p. 23-32.

- Buchanan, J. M. & Musgrave, R. A. (1999). *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge : MIT Press.
- Bureau fédéral du Plan, (2008). La politique de liaison au bien-être des prestations sociales : le Bureau fédéral du Plan présente une analyse des évolutions récentes. *Communiqué du bureau fédéral du Plan*.
- Bureau fédéral du Plan & Banque nationale (2011). Réductions des cotisations sociales et modalités de financement alternatif. BfP. *Miméo*.
- Burggraeve, K., Jeanfils, P., Van Cauter, K. & Van Meensel, L. (2008). Impact macroéconomique et budgétaire de la déduction pour capital à risque. *Revue économique de la Banque Nationale de Belgique*.
- Centre d'Information et d'Education Populaire asbl (CIEP) (2012). Une fiscalité équitable ? *Démocratie*, 148, 2-7.
- Centre d'Information et d'Education Populaire asbl (CIEP) (2015). Une fiscalité juste et équitable : moins d'impôts pour chacun ? *Dossier du CIEP*.
- Centre d'Information et d'Education Populaire asbl (CIEP) (s.d.). Une fiscalité juste et équitable : Payer des Impôts est juste. Encore faut-il que l'impôt soit juste. *Dossier du CIEP*.
- Centre de recherche et d'information socio-politique (CRiSP) (1962). Processus d'élaboration de la réforme fiscale. *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2, 1-20.
- Centre de recherche et d'information socio-politique (CRiSP) (2016). *Centres de coordination*. En ligne <http://www.vocabulairepolitique.be/centre-de-coordination-3/>, consulté le 7 juin 2016.
- Champeau, S. (2011). *Qu'est-ce qui est juste ?* [Vidéo en ligne]. Repéré à https://www.canal-u.tv/video/universite_de_tous_les_s doi:10.2765/77268
- Cnossen, S. (1996). Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform. *Fiscal Studies*, 17: 67–97. doi: 10.1111/j.1475-5890.1996.tb00249.x
- Cockx, B., Sneessens, H., Van Der Linden, B., Baytra A., Cardullo, G., Dejemeppe, M., Denni, M., Göbel, C., Moreno, E. (2005), *Evaluations micro- et macroéconomiques des allègements de la parafiscalité en Belgique*. Politique scientifique fédérale et Academia Press.

- Commission Européenne (2014). *Recommandation du conseil concernant le programme national de la réforme de la Belgique en 2014 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité de la Belgique pour 2014*. COM(2014) 402 final.
- Commission Européenne (2014). Tax reforms in EU member states: 2014 report. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. *Taxation paper*, 48. doi:10.2765/77268
- Commission Européenne (2015). Rapport 2015 pour la Belgique contenant un bilan approfondi sur la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques. *Document de travail des services de la Commission*, 66-72.
- Commission Européenne (2015). Tax reforms in EU member states: 2015 report. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. *Taxation paper*, 58. doi:10.2778/973904
- Commission Européenne (2016). Rapport 2016 pour la Belgique contenant un bilan approfondi sur la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques. *Document de travail des services de la Commission*, 62-70.
- Commission Parlementaire Mixte chargée de la Réforme Fiscale. *Compte rendu intégral de l'audition de Bruno Colmant concernant la Réforme Fiscale*. Compte rendu de La Chambre sur les auditions concernant la réforme fiscale.
- Conseil Supérieur des Finances (2014). Un Tax Shifting en faveur du travail, et des bases imposables plus larges. Scenarios pour une réforme fiscale globale et significative. *Rapport fiscal du Conseil Supérieur des Finances*.
- Coppens, P. (2013). *Fiscalité et étymologie*. En ligne <http://www.coppensfiscaliste.be/fiscalite-et-etymologie/>
- Coppi, D. (2016). Chômage : les règles vont changer pour les étrangers. *Le Soir*, p. 9.
- Cossée de Maulde, G. (2014). L'impôt dans l'accord de Gouvernement 2014. En ligne http://www.centreavec.be/site/l-impot-dans-l-accord-de-gouvernement-federal-2014#_ftn1
- CSC (2011). Non à l'austérité ! Oui à une taxation juste de tous les revenus. *Revendications de la CSC en matière de fiscalité*, 4-22.
- CSC (2012). Une fiscalité équitable. *Dossier sur la fiscalité équitable de la CSC*, 1-30.

- Damgé, M. (2014). *La fin du secret bancaire a sonné en Europe*. En ligne http://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2014/10/14/la-fin-du-secret-bancaire-a-sonne-en-europe_4506030_4355770.html
- De Keuleneer, E. (2013). *Principe de base pour une réforme fiscale*. En ligne <http://www.dekeuleneer.com/?p=1459>
- De Wolf, M. (2014). *50 ans de déformation fiscale. Le temps de la réforme fiscale*. Communication présentée au cours-conférence de l'Académie royale des Sciences, des Lettres et des Beaux-Arts de Belgique, Namur.
- Delivre, C. & Riskwait, M. (2012). Présentation d'une théorie générale de l'impôt. *Travaux dirigés de Finances publiques Université Paris XIII*.
- Delvaux, J. (2015). *L'enveloppe bien-être*. En ligne <http://enmarche.be/politique/securite-sociale/l-enveloppe-bien-etre.htm>
- Destailleurs, C. (2012). Impôt sur le revenu : mode d'emploi et conséquences d'une nouvelle tranche à 75%. Le Bréviaire des Patriotes. En ligne sur le site Le Bréviaire des Patriotes. <http://www.lebreviairedespatriotes.fr/13/10/2012/justice-droit/impot-sur-le-revenu-mode-demploi-et-consequences-dune-nouvelle-tranche-a-75/>
- DH.be (2015). *Voici tout ce qui change ce premier janvier 2016*. *Dernière Heure*, p. 10.
- Dupret, X. (2012). *Questionner la fiscalité belge*. Un enjeu pour le mouvement social. Collectif formation société, éducation permanente - cohésion sociale.
- EasyWeb (2016). *Taux de réduction des intérêts notionnels pour l'exercice d'imposition 2016*. En ligne <http://www.kluwereasyweb.be/documents/lawyer-news/201506-lawyer/kl1876467-tarieven-notionele-interestaftrek-voor-aanslagjaar-2016-.xml?lang=fr>
- Eurostat (2015). *Glossaire : Recettes fiscales*. En ligne http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Tax_revenue/fr
- Fédération des entreprises de Belgique (2015). *Nouvelles mesures au 1er janvier 2016*. En ligne <http://vbo-feb.be/fr-be/Dossiers/Pouvoirs-publics-politique/Pouvoirs-publics--politique/Nouvelles-mesures-au-1er-janvier-2016/>

- Fédération Générale du Travail en Belgique (2013). *L'impôt belge inéquitable et inefficace*. En ligne <http://www.fgtb.be/web/guest/files-fr/-/file/1928746/>
- FGTB (2015). *La liaison au bien-être, des allocations sociales, ce qui va changer*. Track liaison bien être.
- Financieel Actie Netwerk. [Vakbond LBCNVK]. (2011, février). *De Fortuinjagers / Les chasseurs de fortune* [Vidéo en ligne]. Répéré à https://www.youtube.com/watch?v=U3qgBRr8rqE&feature=player_embedded
- Frikha, A. (2003). *L'équité fiscale*. Mémoire de Master à l'Université de SFAX, Tunisie.
- Galéa, G. & Jourdain, S. (2012). *Sous-capitalisation : une règle plus effective et moins cosmétique...* En ligne <http://www.financemanagement.be/sous-capitalisation-une-regle-plus-effective-et-moins-cosmetique/>
- Geinaert, S. (2015). *La taxe de spéculation en vigueur à partir du 1er janvier 2016 !* En ligne <https://www.nagelmackers.be/fr/notre-vision/actualites/detail/la-taxe-de-speculation-en-vigueur-depuis-le-1er-janvier-2016>
- Georis, P. (2014). Vive l'impôt. *Les Hors-Série de Politique : revue de débats*, HS23, 3-7.
- Gérard, M. (2004). Le système fiscal belge au risque de la globalisation, le cadre théorique : à la recherche de l'impôt idéal. Projet de contribution au 16ème congrès des économistes belges de langue française, 2004-2005. *FUCaM/ARPEGE*.
- Gouvernement fédéral belge. *Accord de Gouvernement du 9 octobre 2014*.
- Graad (2015). Défisiscalisation et accès à l'énergie solaire au Burkina Faso. *Note d'analyse du Graad*, 6.
- Griffith, R. & Miller, H. (2014). Taxable Corporate Profits. *Fiscal Studies*, 35, 535-557. doi: 10.1111/j.1475-5890.2014.12041.x
- hetgrotegeld.be (s.d.). *Amnistie fiscale*. En ligne http://www.hetgrotegeld.be/index.php/les_grosses_fortunes/detail_belastingen/63
- Institut des comptes nationaux (2014). *Comptes nationaux : comptes des administrations publiques 2014*. Publication de la Banque Nationale de Belgique.

- Jeunehomme, M. (2015). Les citoyens sont ceux qui vont payer le Tax Shift, affirme la CNE. *RTBF Info*. En ligne http://www.rtb.be/info/belgique/dossier/gouvernement-michel/detail_tax-shift-le-cdnv-n-en-a-retire-que-des-miettes-affirme-la-cne?id=9049093
- Kalwani (1977). Measurement of tax progressivity: an international comparison, *National Tax Journal*, Vol. 37, No 4.
- Keynes, J. M. (1936). *La théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*. Chicoutimi : Québec.
- La Dernière Heure (2015). Gouvernement Michel : Voici tout ce qu'il faut savoir sur la réforme fiscale. *La Dernière Heure*. En ligne <http://www.dhnet.be/actu/belgique/gouvernement-michel-voici-tout-ce-qu-il-faut-savoir-sur-la-reforme-fiscale-5619e6d435700fb92f9c30d1>
- Le Soir (2015). Le Tax Shift approuvé à la chambre. *Le Soir*. En ligne <http://www.lesoir.be/1073575/article/actualite/belgique/2015-12-18/tax-shift-approuve-chambre> (Consulté le 13 février 2015)
- lemondopolitique.fr (s.d.). *Politique budgétaire*. En ligne <http://www.lemondopolitique.fr/cours/introduction-economie/politiques-economiques/politique-budgetaire.html>
- Lex4you (2014). *Réduction du coût du travail, bonus à l'emploi fiscal et soutien à la formation*. En ligne http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNewsWGsoc_de/FDF57C91DC5BF029C1257CC30031E163?OpenDocument#.Vr8KcfLhDWI
- Lexalert (2015). *Baisse taux d'imposition années de revenus 2016 et 2018*. En ligne <http://www.lexalert.be/fr/article/verlaging-belastingtarief-personenbelasting-aanslagjaren-2016-en-2018>
- Maillard, D. & Trainar, P. (2001). Les dilemmes de la fiscalité efficace. *Sociétal*, 33, 56-60.
- Marlieu, J. P. (2004). *Le multiplicateur Keynésien*. En ligne http://jp.malrieu.free.fr/SES702/breve.php?id_breve=23
- Mataf.net (2016). *Définition Multiplicateur Keynésien*. En ligne <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/multiplicateur-keynesien>

- Michel, C. (2015). *Déclaration du gouvernement : “Nous sommes sur le bon chemin !”*. En ligne sur le site du premier ministre, <http://www.premier.be/fr/nous-sommes-sur-le-bon-chemin>
- Mintz, J. (1995). The Corporation Tax: A Survey. *Fiscal Studies*, 16, 23-68. doi: 10.1111/j.1475-5890.1995.tb00232.x
- Mirrlees, J. (1971). An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*, 38(2), 175-208.
- Monnier, J. M. (2008). La politique fiscale : objectifs et contraintes. *Cahiers français, La Documentation Française*, 03-08.
- Mukini Ampika, P. (2008). *L'incidence des impôts directs et indirects sur la réalisation des recettes fiscales (cas de la D.P.I Katanga)*. Mémoire de Master à l'institut supérieur de commerce, Lubumbashi.
- Musenga Tshimankinda, C. (2008). *La fiscalisation de l'économie informelle comme facteur du développement économique de la République Démocratique du Congo ; état des lieux et perspectives*. Mémoire de Master à l'Université de Cergy-Pontoise, France.
- Musgrave, P. B. & Musgrave R. A. (1973). *Public finance in theory and practice*. New-York : McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A. (1959). *A theory of public finance: a study in public economy (International student ed.)*. New-York : McGraw-Hill.
- Mytaxonweb.be (2016). *Le calcul complet de l'impôt des personnes physiques*. En ligne <http://www.mytaxonweb.be/calculer-mes-impots/>
- Nations Unies (1948). *Déclaration universelle des droits de l'homme*.
- Nautet, M., Van Cauter, K. & Van Meensel, L. (2010). Fiscalité des actifs des particuliers : tendances. *Revue économique de la Banque Nationale de Belgique*.
- OCDE (2014). Consumption revenue statistics and consumption tax trends. *Revenue Statistics 2014 - Belgique*.
- OCDE (2015). *Cotisations de sécurité sociale (indicateur)*. doi: 10.1787/cce82276-fr
- OCDE (2015). Overview Belgium. *Etudes économique de l'OCDE*.

- OCDE (2015). Impôt sur le revenu des personnes physiques (indicateur). doi: 10.1787/b9d561f9-fr (Consulté le 01 décembre 2015).
- OCDE (2015). *Impôt sur les bénéfices des sociétés (indicateur)*. doi: 10.1787/dc5053fc-fr (Consulté le 01 décembre 2015)
- OCDE (2015). *Recettes fiscales (indicateur)*. doi: 10.1787/2907dcbf-fr (Consulté le 01 décembre 2015)
- OCDE (s.d.). En ligne sur le site de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). <https://data.oecd.org/fr/tax/recettes-fiscales.htm>
- Pointdroit.com (s.d.). *Quelle est la différence entre taxe, impôt et redevance ?* En ligne <http://pointdroit.com/difference-taxe-impot-redevance/>
- Raynauld, J. (2015). *Problèmes et politiques économiques : les outils essentiels d'analyse : L'équité fiscale* [Vidéo en ligne]. Repéré à <https://www.youtube.com/watch?v=VWJTTrWQ7AQ>
- RTBF (2015). Le gouvernement soigne son image en distribuant l'enveloppe bien-être. *RTBF*. En ligne http://www.rtbf.be/info/belgique/detail_le-gouvernement-soigne-son-image-en-distribuant-l-enveloppe-bien-etre?id=8930245
- RTL Info (2015). Le Tax Shift prend effet dans quelques jours : voici quel sera l'impact sur votre salaire. *RTL Info*. En ligne <http://www.rtl.be/info/belgique/societe/le-tax-shift-prend-effet-dans-quelques-jours-voici-quel-sera-l-impact-sur-votre-salaire-780831.aspx>
- RTL Info (2015). Voici ce qu'a rapporté la lutte contre la fraude fiscale en un an. *RTL Info*. En ligne sur le site de RTL <http://www.rtl.be/info/belgique/economie/voici-ce-qu-a-rapporte-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale-en-un-an-735098.aspx>
- RTL Info (2015). Voici le plan startup du gouvernement : 5 mesures concrètes pour aider les PME et inciter les jeunes à créer leur entreprise. *RTL Info*. En ligne <http://www.rtl.be/info/belgique/politique/voici-le-plan-startup-du-gouvernement-5-mesures-concretes-pour-aider-les-pme-et-inciter-les-jeunes-a-creeur-leur-entreprise-712524.aspx>
- Semestre européen (2014). *Vers des systèmes fiscaux plus favorables à la croissance*. En

[lignehttp://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_fr.htm)

- Service Public Fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale (2013). *Réduction structurelle*. En ligne <http://www.emploi.belgique.be/defaultTab.aspx?id=5336>
- Service Public Fédéral Finance (s.d.). *Déclaration au précompte professionnel*. En ligne http://finances.belgium.be/fr/entreprises/personnel_et_remuneration/precompte_professionnel/declaration
- Service Public Fédéral Finances (2015). Memento fiscal.
- Simons Calvert, H. (1938). *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago, Ill. : University of Chicago press
- Steenackers, J. & Niemegeers, W. (2015). Comprendre la taxe Caïman en trois questions. *Le Vif*. En ligne <http://moneytalk.levif.be/finance-et-bourse/fiscalite/comprendre-la-taxe-caïman-en-trois-questions/article-normal-399209.html>
- Trimeche, R. (2008). *La protection du contribuable de bonne foi*. Mémoire de Master à la faculté des sciences juridiques, politiques et sociales de Tunis, Tunis.
- UCM (2015). *Tax Shift : des mesures pour les PME et les indépendants dans le cadre de la réforme fiscale du Gouvernement Michel*. En ligne sur le site de l'UCM <http://www.ucm.be/Actualites/Tax-shift-des-mesures-pour-les-PME-et-les-independants-dans-le-cadre-de-la-reforme-fiscale-du-Gouvernement-Michel>
- Université de Paris (2011). *Cours sur les Techniques fiscales*. En ligne http://www.univ-paris13.fr/dsps/images/stories/fichiers/m1pap_techniques_fiscales_plan_1112.pdf
- Valenduc, C. (2009). Les intérêts notionnels : une réforme fondamentale et controversée. *Courrier hebdomadaire du CRISP*. doi :10.3917/cris.2018.0005
- Van Cauter, K. & Van Meensel, L. (2006). Le caractère redistributif des impôts et des cotisations sociales. *Revue économique de la Banque Nationale de Belgique*.
- van Cutsem, P., Sheikh Hassan, N. (2015). Tax Shift du Gouvernement Michel. Une première analyse des dégâts. *CSC-Educ*, 91(09), 4-8.

- Van Overveldt, J. (2016). *Train de mesures supplémentaires contre la fraude fiscale*. En ligne <http://vanovertveldt.belgium.be/fr/train-de-mesures-suppl%C3%A9mentaires-contre-la-fraude-fiscale>
- Vie Publique (2006). *Fiscalité et redistribution*. En ligne sur le site de Vie Publique <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/fiscalite-redistribution.html>
- Wikipedia (s.d). *Pension de réversion*. En ligne https://fr.wikipedia.org/wiki/Pension_de_r%C3%A9version
- Zonon, A. (2007). Fiscalité des ménages et équité fiscale au Burkina. *Série document de travail du centre d'analyse des politiques économiques et sociales (CAPES)*, 32.

Annexes

Annexes

Annexe I : Règles de détermination du revenu net imposable des personnes physiques	90
Annexe II : Impôt des sociétés : 9 opérations à effectuer	91

Annexe I : Règles de détermination du revenu net imposable des personnes physiques

Le Memento fiscal précise pour les quatre catégories de revenus des personnes physiques, les règles spécifiques de détermination du revenu net imposable.

Premièrement, le revenu imposable des revenus immobiliers est déterminé sur base du revenu cadastral ou du loyer selon l'usage de l'immeuble. Ensuite, le montant net est obtenu en déduisant la réduction ordinaire d'intérêts, c'est-à-dire, les intérêts d'emprunts (Memento fiscal, 2015).

Deuxièmement, les revenus mobiliers sont imposables sur leur montant brut à des taux distincts suivant le type, notamment via un précompte retenu à la source par l'organisme qui les paye, constituant, dans la plupart des cas, un impôt définitif.

Troisièmement, la catégorie suivante de revenus imposables des personnes physiques comprend les revenus divers « dont la caractéristique commune est d'être recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle » (Memento fiscal, 2015, p.30). C'est dans cette catégorie que se classent notamment les rentes alimentaires imposables à concurrence de 80 % du montant encaissé. C'est également dans cette catégorie que se classent les plus-values, non imposables si certaines conditions sont réunies (Memento fiscal, p. 32).

Quatrièmement, le montant net imposable des revenus professionnels s'obtient après certaines déductions : la déduction des cotisations de sécurité sociale, des charges professionnelles réelles ou forfaitaires, des exonérations à caractère économique, des pertes subies dans une activité professionnelle de la période imposable et de périodes imposables antérieures, de la quote-part « conjoint aidant » et du quotient conjugal ainsi que les compensations de pertes entre conjoints (Memento fiscal, 2015). Ce montant obtenu est alors imposé progressivement. En effet, outre les premiers 7.090 euros de revenus correspond à la quotité exemptée, c'est-à-dire qu'aucun impôt n'est prélevé, il existe cinq tranches d'imposition : les revenus inférieurs ou égaux à 8.710 euros sont imposables à un taux de 25 %, les revenus entre 8.710 euros et 12.400 euros sont imposables à un taux de 30 %, les revenus entre 12.400 euros et 20.660 euros sont imposables à un taux de 40 %, les revenus entre 20.660 euros et 37.870 euros sont imposables à un taux de 45 %, et enfin, les revenus supérieurs à 37.870 euros sont imposables à un taux de 50 % (Mytaxonweb.be, 2016).

Annexe II : Impôt des sociétés : 9 opérations à effectuer

Afin de calculer la base imposable des sociétés, le memento fiscal détaille neuf opérations à effectuer sur le bénéfice comptable.

La première opération consiste à reprendre les éléments constitutifs du bénéfice fiscal. Il s'agit de rassembler les revenus imposables et de les diminuer des charges admises. De manière générale, toute augmentation nette du capital social représente un bénéfice imposable. Le résultat de cette première opération peut être positif ou négatif. S'il est positif, on exécute la deuxième opération (Memento fiscal, 2015).

La deuxième opération vise à ventiler les bénéfices en deux catégories. La première catégorie comprend les bénéfices d'origine belge taxables au taux plein et les bénéfices d'origine étrangère qui proviennent d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention internationale préventive de la double imposition. La seconde catégorie comprend les bénéfices d'origine étrangère qui proviennent d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention et qui sont exonérés de l'impôt des sociétés. Cette seconde catégorie est donc exclue du calcul de la base imposable, les bénéfices des établissements stables étant taxés dans le pays où ils sont localisés (Memento fiscal, 2015).

La troisième opération prend en compte les éléments non imposables pour les sociétés (Memento fiscal, 2015).

La quatrième opération a pour but la déduction des « Revenus Définitivement Taxés » (RDT) et des revenus mobiliers exonérés (Memento fiscal 2015).

La cinquième opération consiste en la déduction pour revenus de brevets. Les revenus de brevets doivent être évalués sur base de la rémunération qui aurait été convenue entre entreprises indépendantes. Les revenus ainsi délimités sont déductibles à concurrence de 80 % de leur montant (EasyWeb, 2016).

La sixième opération vise la déduction pour capital à risque. La déduction pour capital à risque correspond au régime des intérêts notionnels et permet aux entreprises de déduire de leurs bénéfices imposables un intérêt fictif, calculé sur base de leur capital à risque (Memento fiscal, 2015) correspondant aux fonds investis par les actionnaires et d'un taux déterminé en fonction des taux OLO¹² à 10 ans correspondant pour l'exercice d'imposition 2015 à 2,630 %

¹² Obligation linéaire = Emprunt de l'État belge

pour les grandes sociétés et 3,130 % pour les petites et moyennes entreprises (Memento fiscal, 2015).

La septième opération a pour objectif la déduction des pertes antérieures. En effet, les pertes des périodes imposables antérieures sont déductibles sans limitation dans le temps (Memento fiscal, 2015).

La huitième opération est la déduction pour investissement (Memento fiscal, 2015).

Et enfin, la neuvième opération vise la déduction du stock des reports de la déduction pour capital à risque. En effet, le montant repris à titre de déduction pour capital à risque ne peut pas dépasser 60 % du résultat subsistant avant cette opération. Cette limitation ne s'applique pas sur le premier million d'euros de ce résultat. Le montant n'ayant pu être déduit en raison de limitation voit son délai de report prolongé.