

WORKING PAPER

1-98

**L'impôt des
personnes
physiques en
Belgique:
une analyse
macroéconomique**



**Bureau
Fédéral du Plan**

Analyses et prévisions économiques

Avenue des Arts 47-49
B-1000 Bruxelles

Tél.: +32 2 507 73 11

Fax: +32 2 507 73 73

E-mail: contact@plan.be

URL: <http://www.plan.be>

Michel Saintrain

Avril 1998



**L'impôt des
personnes
physiques en
Belgique:
une analyse
macroéconomique**

Michel Saintrain
Avril 1998



Le Bureau fédéral du Plan

Le Bureau fédéral du Plan (BFP) est un organisme d'intérêt public.

Le BFP réalise des études sur les questions de politique économique, socio-économique et environnementale.

A cette fin, le BFP rassemble et analyse des données, explore les évolutions plausibles, identifie des alternatives, évalue les conséquences des politiques et formule des propositions.

Son expertise scientifique est mise à la disposition du gouvernement, du parlement, des interlocuteurs sociaux, ainsi que des institutions nationales et internationales.

Le BFP assure à ses travaux une large diffusion. Les résultats de ses recherches sont portés à la connaissance de la collectivité et contribuent au débat démocratique.

Internet

URL: <http://www.plan.be>

E-mail: contact@plan.be

Publications

Publications récurrentes:

- Les Perspectives économiques
- Le Budget économique
- Le "Short Term Update"

Planning Papers (les derniers numéros):

L'objet des "Planning Papers" est de diffuser les travaux d'analyse et de recherche du Bureau fédéral du Plan.

- 81 Le vieillissement démographique - De l'analyse des évolutions de population au risque de conclusions hâtives
M. Lambrecht - Novembre 1997
- 82 De pensioenhervorming - Een nieuwe generatie en een nieuw contract
M.-J. Festjens - Novembre 1997
- 83 Perspectives financières de la Sécurité sociale à l'horizon 2050
N. Fasquelle, S. Weemaes - Novembre 1997
- 84 Les priorités d'Essen en matière d'emploi
F. Bossier, I. Lebrun, S. Mertens, C. Streel, P. Van Brusselen - Janvier 1998

Working Papers (les derniers numéros):

- 3/97 Specification and estimation of an allocation system for private consumption in Europe
I. Bracke, E. Meyermans - Octobre 1997
- 4/97 La proposition Rocard de réduction du temps de travail: une évaluation micro-macro
T. Bréchet, I. Lebrun - Novembre 1997

Reproduction autorisée, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la source.

Editeur responsable: Henri Bogaert - Dépôt légal: D/1998/7433/9

*“L’art de la taxation consiste à
plumer l’oie de manière à obtenir
le plus grand nombre de plumes
avec le moins de jacassements possible”*

Colbert

L’auteur remercie Béatrice Duquet, Michel Englert, Micheline Lambrecht, Bart Hertveldt, Catherine Streel et Jan Verschooten (Bureau fédéral du Plan) pour leurs remarques quant au fond et à la forme, ainsi qu’Isabelle Standaert et Christian Valenduc (Service d’Etude et de Documentation du Ministère des Finances) qui ont fourni certaines données.

Cette étude a reçu le soutien des Services fédéraux des Affaires scientifiques, techniques et culturelles (S.S.T.C.), dans le cadre du programme “Economie publique”.



Table des Matières

I	Introduction	11
II	Mesure de la progressivité de l'impôt des personnes physiques et de son évolution au cours des 25 dernières années	15
	A. Introduction	15
	B. Méthodologie	17
	1. Relation entre taux moyen, taux marginal et coefficient de progressivité	17
	2. Calcul de la progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques	18
	a. Coefficient de progressivité macroéconomique et taux marginal moyen global	18
	b. Taux marginal moyen barémique	22
	C. Evolution de la progressivité de l'impôt au cours des 25 dernières années	25
	1. Evolution du taux moyen et du taux marginal moyen	26
	2. Evolution de la progressivité	27
	3. Remarques	30
III	De la progressivité de l'impôt à son élasticité au revenu imposable; mesure du coût des réformes fiscales au cours de la dernière décennie	31
	A. Introduction	31
	B. Méthodologie	31
	1. Du coefficient de progressivité macroéconomique à l'élasticité de l'impôt au revenu imposable	31
	a. Sans prise en compte d'une éventuelle indexation des paramètres fiscaux	32
	b. Avec prise en compte de l'indexation des paramètres fiscaux	33
	2. Estimation, par régression, de l'élasticité de l'impôt au revenu	34
	C. Evolution de l'élasticité effective de l'impôt au revenu imposable	34
	1. Variables	34

2. Elasticités	36
D. Evolution simulée de l'impôt, à politique constante	37
1. Principe	37
2. Réserves	38
3. Résultats	38
IV L'assiette de l'impôt des personnes physiques: de l'assiette macroéconomique à la base taxable enrôlée	43
A. Introduction	43
B. Structure de l'assiette fiscale enrôlée	44
C. Des assiettes enrôlées aux assiettes macroéconomiques	46
1. Les salaires	46
2. Les revenus des indépendants	48
3. Les revenus de remplacement	50
a. Pensions et autres	51
b. Chômage	53
c. Invalidité	55
V Contribution de différentes catégories socio- professionnelles à l'impôt des personnes physiques	57
A. Introduction	57
B. Méthodologie	57
1. Principe	57
2. Limites	59
C. Contribution de différentes catégories socio- professionnelles à l'impôt	59
1. Mode de calcul et réserves	59
2. Résultats	61
a. L'impôt des salariés	61
b. L'impôt des indépendants	64
c. L'impôt des bénéficiaires de revenus de remplacement	66
d. Synthèse	69
Annexe: le coin salarial	72
1. 1982-1988	75

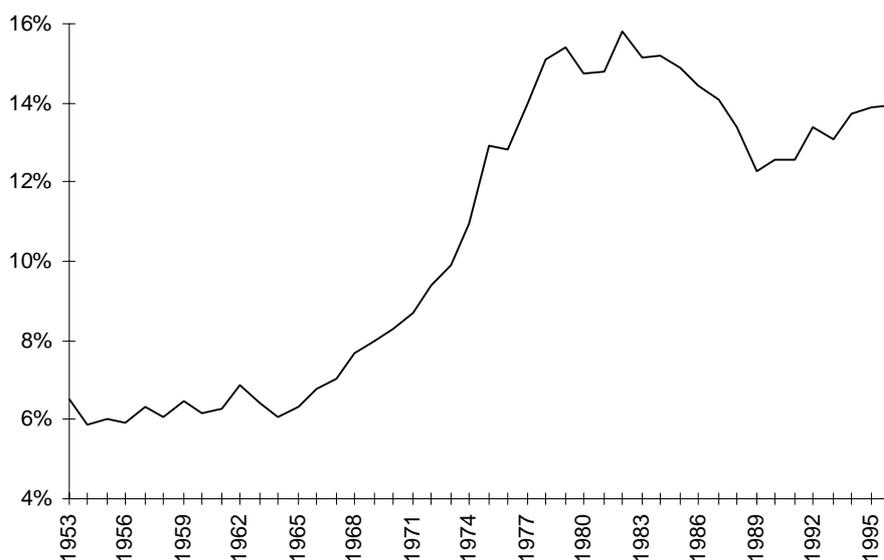
2. 1989-1992	76
3. 1993-1996	77
VI Une équation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques	79
A. Introduction	79
B. Equation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques	79
C. Propriétés	80
1. Propriétés générales	80
2. Cohérence des taux	80
a. Taux moyen	80
b. Taux marginal	82
c. Généralisation	82
VII Synthèse	85
A. Mesure de la progressivité de l'impôt des personnes physiques et de son évolution au cours des 25 dernières années (chapitre II)	85
B. De la progressivité de l'impôt à son élasticité au revenu imposable; mesure du coût des réformes fiscales au cours de la dernière décennie (chapitre III)	86
C. L'assiette de l'impôt des personnes physiques: de l'assiette macroéconomique à la base taxable enrôlée (chapitre IV)	88
D. Contribution de différentes catégories socio-professionnelles à l'impôt des personnes physiques (chapitre V)	89
E. Une équation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques (chapitre VI)	90
Bibliographie	93
Liste des tableaux	95
Liste des figures	97



Introduction

En 1996, l'impôt des personnes physiques¹ s'élève à 13,9% du produit intérieur brut belge (voir figure 1), soit 1157,4 milliards de francs.

FIGURE 1 - Impôt des personnes physiques, hors précomptes mobiliers libératoires, en pour-cent du produit intérieur brut
(source: Comptes nationaux 1953-1969, Comptes nationaux 1970-1996)



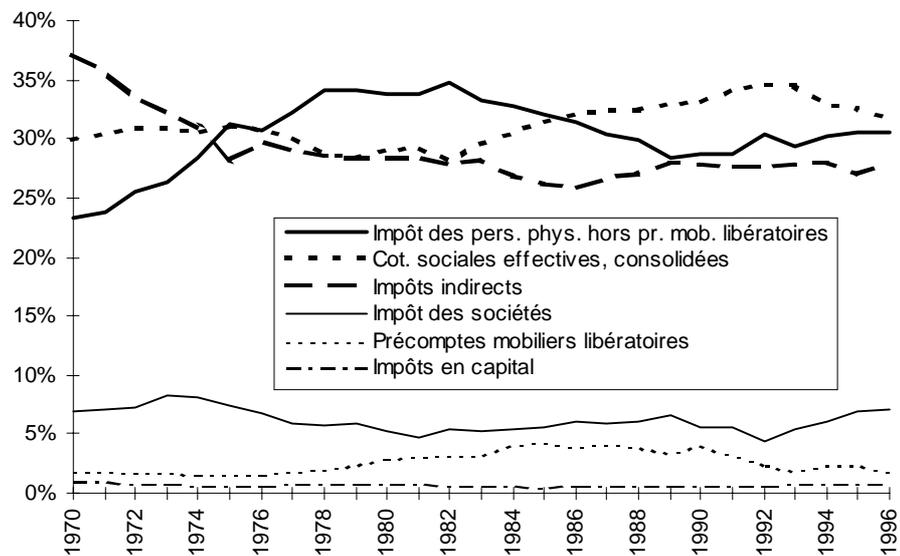
Il représente 30,5% du total des prélèvements obligatoires de 1996 (voir figure 2), un peu moins que les cotisations sociales (31,7%) et un peu plus que les impôts indirects (28%).

Il fut la première source des rentrées fiscales et para-fiscales entre 1975 et 1985. En 1982, il culmine à 15,8% du produit intérieur brut, soit 34,2% du total des prélèvements obligatoires.

1. Impôt des personnes physiques et impôts assimilés à l'impôt des personnes physiques, hors précomptes mobiliers libératoires.

FIGURE 2 - Structure des prélèvements obligatoires

(source: Comptes nationaux 1970-1996)



Outre son importance en terme de ressources pour le Trésor public, l'impôt des personnes physiques est un prélèvement fiscal à caractère progressif qui, à ce titre, constitue une pièce maîtresse du dispositif de redistribution des revenus.

La progressivité de l'impôt des personnes physiques fait l'objet du second chapitre du présent document. Une définition du taux marginal moyen de l'impôt est proposée, dont l'élaboration et la mesure reposent sur la distribution relative de l'impôt et des revenus imposables. L'on examine ensuite l'évolution de la progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques au cours des 25 dernières années, telle qu'elle résulte de la tension entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt.

Le troisième chapitre établit le lien entre le concept de progressivité et celui d'élasticité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques à son assiette. L'ampleur des différentes modifications et réformes apportées au régime de l'impôt des personnes physiques est ensuite évaluée, à l'aune des écarts entre l'élasticité à politique constante et l'élasticité effective de l'impôt.

Le quatrième chapitre a pour objet l'évaluation du taux d'enrôlement à l'impôt des personnes physiques des différentes catégories de revenus professionnels ou de remplacement, sur la base d'une comparaison des statistiques fiscales et des données de la Comptabilité nationale.

Le cinquième chapitre propose une méthodologie de décomposition du taux moyen général de l'impôt en divers taux spécifiques à des sous-groupes de la population fiscale. Cette méthodologie trouve ensuite une application dans le calcul de la contribution particulière à l'impôt des personnes physiques, des

salariés du secteur des entreprises, des salariés du secteur des administrations publiques, des indépendants et des bénéficiaires de revenus de remplacement.

Le sixième chapitre propose une équation de l'impôt des personnes physiques pour les modèles macro-économétriques de moyen terme (tant en prévision qu'en variante) ou les procédures d'élaboration des budgets publics.

Enfin, une synthèse est proposée en fin de document.



Mesure de la progressivité de l'impôt des personnes physiques et de son évolution au cours des 25 dernières années

A. Introduction

La progressivité de l'impôt des personnes physiques est un concept qui renvoie à la distribution relative des revenus imposables et de l'impôt.

La figure 3 donne, pour l'exercice d'imposition 1995, la courbe de Lorenz du revenu total net imposable et de l'impôt. Les données de base proviennent de la statistique par quantile de l'impôt des personnes physiques, publiée par l'I.N.S.

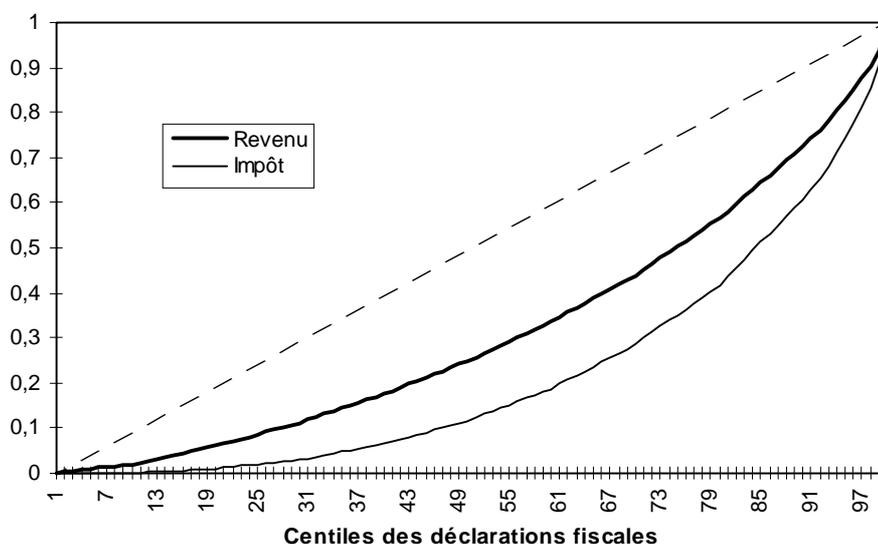
La figure 3 se lit de la façon suivante: les déclarations fiscales étant classées par ordre croissant de revenu net imposable,

- 50% des déclarations fiscales (axe horizontal) rassemblent 25% du revenu imposable et 12% de l'impôt (axe vertical);
- 75% des déclarations fiscales rassemblent 50% du revenu imposable et 35% de l'impôt, *etc.*

Les courbes de Lorenz reflètent en l'espèce une distribution inégalitaire. La distribution serait parfaitement égalitaire si les courbes de Lorenz étaient confondues avec la diagonale.

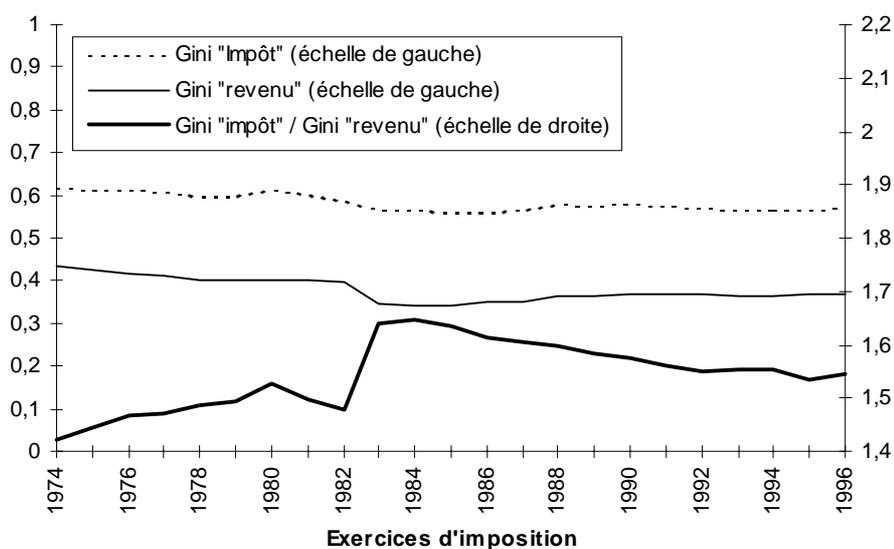
L'on observe par ailleurs que la courbe de l'impôt est plus éloignée de la diagonale que la courbe du revenu imposable. L'impôt est en effet distribué plus inégalement que le revenu imposable, en raison de sa progressivité: si l'impôt n'était pas progressif mais proportionnel au revenu imposable, la courbe de l'impôt serait confondue avec la courbe du revenu imposable.

FIGURE 3 - Distribution du revenu total net imposable et de l'impôt (exercice d'imposition 1995)
(source: I.N.S. et calculs propres)



La figure 4 donne l'évolution des coefficients de Gini de l'impôt et du revenu imposable, pour les exercices d'imposition 1974 à 1996. Le coefficient de Gini mesure la surface entre la diagonale et la courbe de Lorenz: il vaut 0 lorsque la distribution est parfaitement égalitaire et 1 lorsque la distribution est parfaitement inégalitaire.

FIGURE 4 - Coefficients de Gini du revenu total net imposable et de l'impôt des personnes physiques
(source: calculs propres)



La figure 4 indique la persistance d'un certain parallélisme entre l'évolution de la distribution du revenu imposable et celle de l'impôt. Abstraction faite de la rupture de série lors de l'exercice d'imposition 1983¹, l'on observe cependant que le rapport des coefficients de Gini de l'impôt et du revenu imposable -indicateur de l'évolution de la progressivité- tend à croître en première partie de période et à décroître ensuite.

Ces indicateurs donnent une vue intuitive et grossière de la progressivité de l'impôt des personnes physiques et de son évolution. L'objet des développements ci-après est d'en élaborer une formalisation conceptuelle quantifiable.

B. Méthodologie

1. Relation entre taux moyen, taux marginal et coefficient de progressivité

L'impôt des personnes physiques est qualifié de progressif dans la mesure où, en toute généralité, son barème est défini de sorte que le taux moyen de l'impôt est d'autant plus élevé que le revenu imposable est grand.

Soit un assujetti déclarant un revenu donné (rev), auquel correspond un certain montant d'impôt (ipp). Si le revenu imposable avait été différent de Δrev , l'impôt aurait été différent de Δipp . En termes relatifs:

$$\frac{\Delta ipp}{ipp} = P \cdot \frac{\Delta rev}{rev} \quad (1.1)$$

Autrement écrit:

$$\frac{\Delta ipp}{\Delta rev} = P \cdot \frac{ipp}{rev} , \quad (1.2)$$

ou encore

$$tm = P \cdot TM , \quad (1.3)$$

avec tm , le taux marginal de l'impôt, TM , le taux moyen de l'impôt et P , le coefficient de progressivité, défini comme le rapport entre le taux marginal et le taux moyen de l'impôt.

Dans un régime fiscal progressif, le taux marginal de l'impôt est nécessairement supérieur au taux moyen, pour tous niveaux de revenu imposable. En d'autres termes, le coefficient de progressivité (P) est supérieur à 1. Il s'agit d'un coeffi-

1. L'exercice d'imposition 1983 est marqué par l'intégration d'une masse de revenus de remplacement dans les premiers déciles du revenu total net imposable -sans hausse d'impôt concomitante- par suite de la suppression des abattements pour revenus de remplacement, remplacés par un système de réduction d'impôt.

cient instantané qui, pour un barème donné, peut varier en fonction du taux moyen de départ et de la variation du revenu.

Entre autres applications, cette relation entre le taux moyen, le taux marginal et le coefficient de progressivité permet de calculer le taux moyen (TM) qui résulterait d'un revenu plus élevé de ($rev - rev_0$) dans le chef du contribuable, compte tenu d'un taux moyen (TM_0) sur le revenu initial (rev_0) et d'un coefficient de progressivité (P) donnés:

$$TM = TM_0 \cdot \left(P + (1 - P) \cdot \frac{rev_0}{rev} \right) \quad (2.1)$$

Par définition, le taux marginal (tm) est égal à

$$Tm = P \cdot TM_0 \quad (2.2)$$

Si $ipp_0 = TM_0 \cdot rev_0$ et $ipp = TM \cdot rev$, la relation (2.1) vérifie¹ que $ipp/ipp_0 - 1 = P \cdot (rev/rev_0 - 1)$.

2. Calcul de la progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques

Le barème de l'impôt des personnes physiques est structuré en tranches de revenus auxquelles sont associés des taux marginaux. Les tranches de revenus peuvent être de largeur variable et la variation des taux marginaux d'une tranche à l'autre n'est pas nécessairement constante. D'un point de vue microéconomique, la progressivité du barème peut donc être variable et discontinue en fonction du revenu. Elle ne donne par ailleurs aucune indication quant à la progressivité macroéconomique de l'impôt.

Une approche macroéconomique de la progressivité de l'impôt repose sur la prise en compte de la distribution des revenus imposables et de l'impôt ou, en d'autres termes, la prise en compte de la situation fiscale (taux moyen, taux marginal, coefficient de progressivité) d'un ménage macroéconomique qui serait l'agrégat de l'ensemble des contribuables.

a. Coefficient de progressivité macroéconomique et taux marginal moyen global

La distribution des revenus et de l'impôt peut être vue comme une représentation *ex post* du régime fiscal et de sa progressivité.

1. Exemple: un contribuable déclare un revenu de 800 mil francs et paie 240 mil francs d'impôt, soit 30% de son revenu. La progressivité de l'impôt est supposée valoir 1,6 et être linéaire. Si le revenu de ce contribuable avait été de 1 million (soit 25% plus élevé), le taux moyen de l'impôt aurait été de 33,6% (soit un impôt de 336 mil francs, 40% plus élevé; en effet, $40\% = 25\% \times 1,6$). Le taux marginal vaut $(336 - 240) / (1000 - 800) = 1,6 \times 30\% = 48\%$.

En ce sens, la progressivité de l'impôt englobe:

- la progressivité du barème *sensu stricto*;
- la progressivité inhérente aux autres paramètres fiscaux (la mise en oeuvre de certains mécanismes de réductions d'impôt ou autres dépenses fiscales peut être liée au niveau du revenu et n'est donc pas neutre quant à la progressivité mesurée *ex post*);
- l'attitude des assujettis face à l'impôt (certains mécanismes fiscaux sont liés au comportement familial ou économique, eux-mêmes éventuellement fonction du niveau de revenu).

Un taux marginal moyen global¹ de l'impôt des personnes physiques peut être calculé sur base de la statistique par quantile de l'impôt des personnes physique et du revenu net imposable, publiée par l'I.N.S. Une telle approche exclut cependant la prise en compte de certains déterminants de la progressivité de l'impôt en amont du revenu net imposable, en particulier les abattements et déductions du revenu.

La statistique classe les déclarations fiscales par ordre croissant de revenu net imposable, puis découpe la population des déclarations en un certain nombre de quantiles i , caractérisés notamment par:

- le nombre de déclarations dans le quantile i (N_i);
- le revenu net imposable de la première déclaration du quantile i (LIM_i);
- la somme des revenus nets imposables des déclarations du quantile i (REV_i);
- l'impôt total relatif aux déclarations du quantile i (IPP_i).

Partant de l'hypothèse que les revenus d'un quantile sont imposés en fonction de la structure de taux marginaux dégagée des quantiles précédents², le taux marginal propre à chaque quantile (Tm_i) est calculé de la façon suivante:

$$Tm_1 = \frac{IPP_1}{REV_1} \quad (3.1)$$

$$Tm_2 = \frac{IPP_2 - N_2 \cdot LIM_2 \cdot Tm_1}{REV_2 - N_2 \cdot LIM_2} \quad (3.2)$$

$$Tm_3 = \frac{IPP_3 - N_3 \cdot (LIM_2 \cdot Tm_1 + (LIM_3 - LIM_2) \cdot Tm_2)}{REV_3 - N_3 \cdot LIM_3} \quad (3.3)$$

$$Tm_4 = \frac{IPP_4 - N_4 \cdot (LIM_2 \cdot Tm_1 + (LIM_3 - LIM_2) \cdot Tm_2 + (LIM_4 - LIM_3) \cdot Tm_3)}{REV_4 - N_4 \cdot LIM_4} \quad (3.4)$$

etc.

1. Le qualificatif "global" est utilisé pour distinguer le taux marginal moyen global du taux marginal moyen barémique, qui résulte de la structure barémique *sensu stricto* (cf: ci-après).
2. A l'image du mode de calcul effectif de l'impôt barémique afférent à une déclaration fiscale.

Le taux marginal moyen global (Tm) est la moyenne des taux marginaux de chaque quantile, pondérée par la masse relative des revenus imposables du quantile:

$$Tm = \frac{\sum_i tm_i \cdot REV_i}{\sum_i REV_i}, \quad (3.5)$$

de la même manière que le taux moyen (TM) est la moyenne des taux moyens de chaque quantile (TM_i), pondérée par la masse relative des revenus imposables du quantile:

$$TM = \frac{\sum_i TM_i \cdot REV_i}{\sum_i REV_i} = \frac{\sum_i IPP_i}{\sum_i REV_i} \quad (3.6)$$

Le coefficient de progressivité macroéconomique (P) est le rapport entre le taux marginal moyen global et le taux moyen:

$$P = \frac{Tm}{TM} \quad (3.7)$$

Le tableau 1 donne, à titre d'exemple, le calcul du coefficient de progressivité macroéconomique pour l'exercice d'imposition 1995.

La première colonne du tableau 1 énumère les quantiles de la population fiscale (les 9 premiers déciles et les 10 derniers centiles)¹. Les colonnes suivantes donnent le revenu net imposable de la déclaration la plus "pauvre" du quantile, la somme des revenus nets imposables des déclarations fiscales du quantile, l'impôt total afférent aux déclarations du quantile et le taux moyen de l'impôt dans le quantile. Les dernières colonnes reprennent les éléments du calcul de la progressivité macroéconomique, tels que présentés ci-dessus.

1. Par exemple, la ligne 1 correspond aux 10% des déclarations fiscales les plus "pauvres" et la ligne 100 au 1% des déclarations fiscales les plus "riches".

TABLEAU 1 - Calcul de la progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques (exercice d'imposition 1995)
(source: I.N.S. et calculs propres)

Quantile des déclarations ^a	Limite inférieure (milliers de francs) LIM_i	Revenu (milliards de francs) REV_i	Impôt (milliards de francs) IPP_i	Taux moyen $TM_i = IPP_i / REV_i$	Taux marginal tm_i (cfr. les équations (3.1) et suivantes)	Pondération $\frac{REV_i}{\sum REV_i}$	Taux marginal pondéré $tm_i \cdot \frac{REV_i}{\sum REV_i}$
1	0,000	67,996	1,128	1,66%	1,66%	1,88%	0,03%
2	288,831	147,844	7,818	5,29%	19,54%	4,10%	0,80%
3	419,233	189,728	18,397	9,70%	32,36%	5,26%	1,70%
4	511,991	227,822	32,090	14,09%	39,57%	6,31%	2,50%
5	605,840	267,772	48,385	18,07%	41,93%	7,42%	3,11%
6	708,444	313,369	66,203	21,13%	36,58%	8,68%	3,18%
7	833,466	372,614	90,386	24,26%	44,29%	10,32%	4,57%
8	1001,947	453,365	122,862	27,10%	36,91%	12,56%	4,64%
9	1234,181	574,151	174,523	30,40%	46,93%	15,91%	7,47%
91	1626,678	67,592	22,042	32,61%	31,72%	1,87%	0,59%
92	1687,790	70,240	23,354	33,25%	65,97%	1,95%	1,28%
93	1756,631	73,215	24,750	33,80%	29,28%	2,03%	0,59%
94	1835,034	76,706	26,384	34,40%	62,58%	2,13%	1,33%
95	1927,974	80,865	28,360	35,07%	34,14%	2,24%	0,76%
96	2039,025	85,883	30,858	35,93%	63,30%	2,38%	1,51%
97	2177,835	92,537	34,058	36,81%	35,83%	2,56%	0,92%
98	2370,395	102,282	38,948	38,08%	60,91%	2,83%	1,73%
99	2669,602	119,888	47,755	39,83%	43,44%	3,32%	1,44%
100	3313,654	225,006	88,001	39,11%	37,41%	6,23%	2,33%
Total		3608,875	926,301	$TM=25,67\%$		100,00%	$Tm=40,49\%$
Coefficient de progressivité macroéconomique ^b						$P=1,577$	

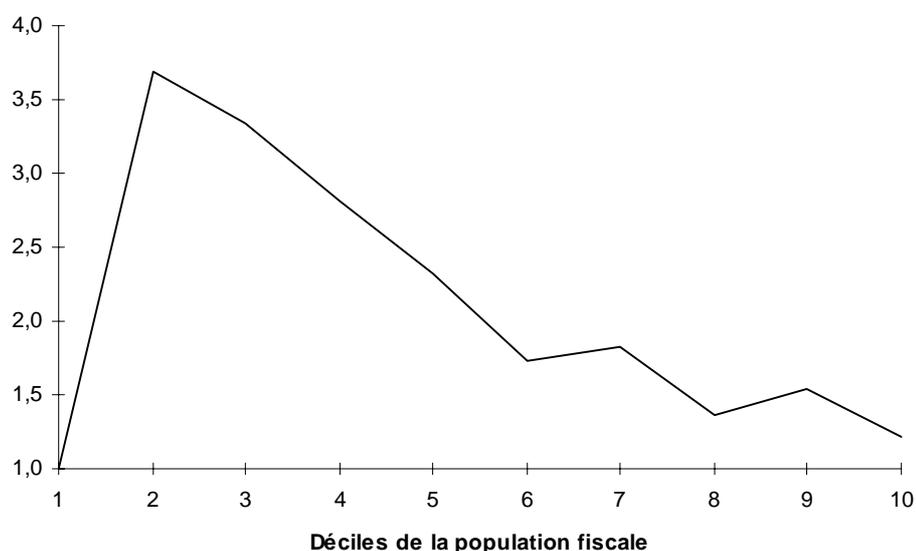
a. Le nombre de déclarations fiscales enrôlées s'élève à 4,079895 millions. Les déciles 1 à 9 comptent donc chacun 407989 déclarations et les centiles 91 à 100 comprennent chacun 40799 déclarations.

b. Rapport entre le taux marginal moyen global (40,49%) et le taux moyen (25,67%).

Il ressort du tableau 1 que, pour l'exercice d'imposition 1995, le taux moyen de l'impôt des personnes physiques est de 25,7%, le taux marginal moyen global est de 40,5% et le coefficient de progressivité macroéconomique est de 1,58.

Pour mémoire, la figure 5 donne, pour chaque quantile de la population fiscale, le rapport entre le taux marginal et le taux moyen du quantile ou, en d'autres termes, le coefficient de progressivité propre à chaque quantile, tel qu'il ressort du tableau 1.

FIGURE 5 - Progressivité de l'impôt des personnes physiques par décile des déclarations fiscales (exercice d'imposition 1995)
(source: calculs propres)



La figure 5 indique que la progressivité du barème fiscal est plus forte pour les revenus faibles (les 3 premiers déciles comprennent les déclarations fiscales dont le revenu net imposable est inférieur à 505 mil francs) puis décroît progressivement pour tendre vers l'unité.

Ces résultats sont conformes aux attentes. Le barème comprend en effet trois taux marginaux pour les tranches de revenu correspondant aux déciles 2 et 3: de 25% à 30% à partir de 335 mil francs de revenu, puis 40% à partir de 478 mil francs de revenu. Par ailleurs, au-delà de 2,42 millions de francs de revenu, le taux marginal barémique (55%) n'augmente plus, ce qui entraîne une disparition de la progressivité.

b. Taux marginal moyen barémique

Comme indiqué ci-avant, la progressivité de l'impôt et le taux marginal moyen global ne résultent pas seulement de la structure barémique des taux marginaux, mais également de l'ensemble des paramètres du régime fiscal ainsi que du comportement des assujettis.

Il est intéressant de comparer le taux marginal moyen global défini ci-dessus avec le taux marginal moyen barémique, tel qu'il ressort du barème *sensu stricto* et de la distribution des revenus imposables. L'on peut de la sorte déterminer dans quelle mesure l'ensemble des facteurs hors barème contribuent à influencer le taux marginal moyen de l'impôt.

Le taux marginal barémique qui s'applique au ménage macroéconomique est calculé sur base d'une pondération des différents taux marginaux du barème par

les masses de revenus y afférentes. Les pondérations sont effectuées sur base de la statistique du revenu total net imposable par quantile de la population fiscale de l'I.N.S.

Le tableau 2 donne, à titre d'exemple, le calcul du taux marginal moyen barémique pour l'exercice d'imposition 1995.

La première colonne énumère les quantiles de la population fiscale; la seconde colonne donne le revenu net imposable de la déclaration la plus "pauvre" du quantile; la troisième colonne donne le revenu total net imposable par quantile, qui est ensuite ventilé linéairement¹ sur les tranches du barème fiscal; les taux marginaux associés aux tranches barémiques sont ensuite pondérés de sorte à calculer le taux marginal moyen barémique.

Il ressort du tableau 2 que le taux marginal moyen barémique serait de 47,1%, alors que le taux marginal moyen global calculé au tableau 1 est de 40,5%. Il est probable que le décumul des revenus professionnels des conjoints contribue à cet écart dans une mesure importante.

Si les facteurs extra-barémiques contribuent à réduire le taux marginal moyen de l'impôt, l'on ne peut en conclure qu'ils exercent également une pression à la baisse sur la progressivité de l'impôt. La progressivité de l'impôt résulte du rapport entre le taux marginal et le taux moyen de l'impôt; pour qu'elle soit affectée par les facteurs extra-barémiques, il faut donc que l'effet que ces derniers exercent sur le taux marginal moyen soit différent de celui qu'ils exercent sur le taux moyen de l'impôt^{2,3}.

-
1. En toute approximation.
 2. Par exemple, le décumul des revenus professionnels des conjoints pourrait avoir exercé un effet à la baisse plus fort -ou moins fort- sur le taux moyen que sur le taux marginal moyen de l'impôt.
 3. Le calcul du taux moyen sur base du seul barème *sensu stricto* ne sera pas effectué dans le cadre de la présente étude.

TABLEAU 2 - Calcul du taux marginal moyen barémique (exercice d'imposition 1995)

(source: I.N.S. et calculs propres)

Quantile des déclarations	Limite inférieure (milliers de francs)	Revenu (milliards de francs)	Tranches du barème (milliers de francs)							
			Moins de 286,5	De 286,5 à 335	De 335 à 478	De 478 à 1100	De 1100 à 1650	De 1650 à 2420	Plus de 2420	
1	0,000	67,996	67,447	0,549						
2	288,831	147,844		52,344	95,499					
3	419,233	189,728			120,203	69,526				
4	511,991	227,822				227,822				
5	605,840	267,772				267,772				
6	708,444	313,369				313,369				
7	833,466	372,614				372,614				
8	1001,947	453,365				191,418	261,947			
9	1234,181	574,151					574,151			
91	1626,678	67,592					25,795	41,797		
92	1687,790	70,240						70,240		
93	1756,631	73,215						73,215		
94	1835,034	76,706						76,706		
95	1927,974	80,865						80,865		
96	2039,025	85,883						85,883		
97	2177,835	92,537						92,537		
98	2370,395	102,282						16,957	85,325	
99	2669,602	119,888							119,888	
100	3313,654	225,006							225,006	
Total		3608,875	67,447	52,893	215,702	1442,521	861,893	538,200	430,219	
Total en % (1)		100,0%	1,87%	1,47%	5,98%	39,97%	23,88%	14,91%	11,92%	
Taux marginaux ^a (2)			0,00%	30,00%	40,00%	45,00%	50,00%	52,50%	55,00%	
Taux marginaux pondérés (1 x 2)			0,00%	0,44%	2,39%	17,99%	11,94%	7,83%	6,56%	
Taux marginal moyen (somme des taux marginaux pondérés) ^b								47,15%		

a. Il s'agit des taux marginaux barémiques, hormis la limite de la tranche exonérée (286500 francs) qui est calculée arbitrairement comme étant la moyenne de l'exonération de base pour isolé (191000 francs) et conjoints (2 x 150000 francs), additionnée de l'abattement pour le premier enfant "à charge" (41000 francs).

b. Revient à calculer le taux marginal moyen qui résulte d'une augmentation procentuelle du revenu imposable de chacune des déclarations fiscales, taxé au taux marginal barémique propre à cette déclaration fiscale.

C. Evolution de la progressivité de l'impôt au cours des 25 dernières années

La statistique de l'impôt des personnes physiques publiée par l'I.N.S. permet de calculer le taux marginal moyen global et le coefficient de progressivité macroéconomique de l'exercice d'imposition 1974 à l'exercice d'imposition 1996. Par ailleurs, le taux marginal moyen barémique a été calculé de l'exercice 1989 à l'exercice 1996. Ces résultats sont donnés au tableau 3 et aux figures 6 et 7.

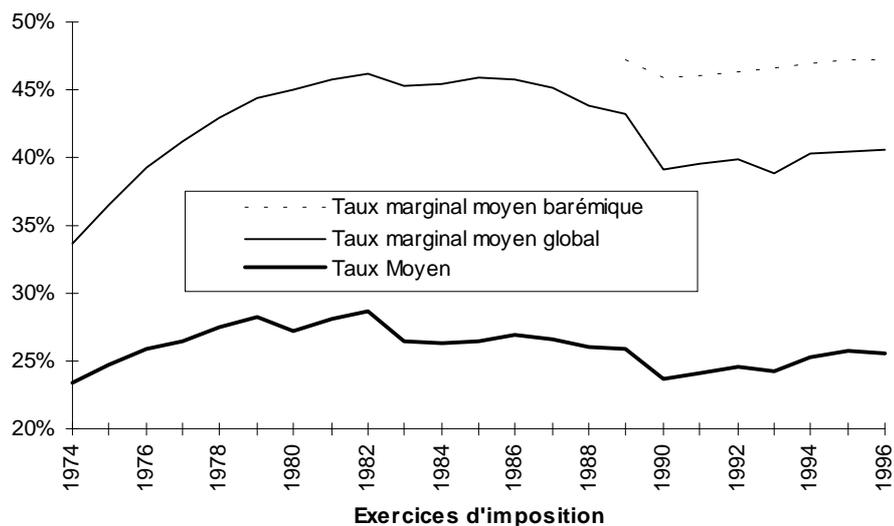
TABLEAU 3 - Taux moyen, taux marginal moyen et progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques
(source: I.N.S. et calculs propres)

Exercice d'imposition	Taux moyen	Taux marginal moyen global	Taux marginal moyen barémique	Progressivité macroéconomique
1974	23,42%	33,71%	-,-	1,439
1975	-,-	-,-	-,-	-,-
1976	25,92%	39,19%	-,-	1,512
1977	26,52%	41,16%	-,-	1,552
1978	27,52%	42,91%	-,-	1,559
1979	28,27%	44,46%	-,-	1,573
1980	27,27%	45,00%	-,-	1,650
1981	28,14%	45,72%	-,-	1,625
1982	28,66%	46,14%	-,-	1,610
1983	26,45%	45,36%	-,-	1,715
1984	26,35%	45,50%	-,-	1,726
1985	26,51%	45,87%	-,-	1,731
1986	26,92%	45,81%	-,-	1,701
1987	26,64%	45,09%	-,-	1,692
1988	25,98%	43,87%	-,-	1,688
1989	25,90%	43,30%	47,14%	1,672
1990	23,71%	39,12%	45,86%	1,650
1991	24,16%	39,52%	46,07%	1,636
1992	24,54%	39,80%	46,31%	1,621
1993	24,20%	38,76%	46,69%	1,602
1994	25,25%	40,34%	46,93%	1,598
1995	25,67%	40,49%	47,15%	1,577
1996	25,53%	40,61%	47,16%	1,591

1. Evolution du taux moyen et du taux marginal moyen

La figure 6 montre l'évolution du taux moyen et du taux marginal moyen de l'impôt (cfr: tableau 3).

FIGURE 6 - Taux moyen et taux marginal moyen de l'impôt des personnes physiques
(source: I.N.S. et calculs propres)



L'on peut distinguer 4 phases dans l'évolution du taux moyen et du taux marginal moyen:

- jusqu'au début des années '80, le taux moyen et le taux marginal moyen croissent de façon assez régulière. S'agissant d'une période de relative stabilité réglementaire du régime fiscal, cette croissance est la conséquence naturelle de l'augmentation des revenus imposables¹ dans le contexte d'un impôt progressif. La croissance du taux marginal moyen est cependant légèrement plus forte que la croissance du taux moyen, ce qui traduit un certain renforcement de la progressivité moyenne (ou macroéconomique) de l'impôt;
- ce mouvement de croissance des taux est interrompu durant la décennie '80 qui connaît une quasi-stabilité², voire une très légère tendance baissière du taux moyen et du taux marginal moyen³. L'on peut y voir la conséquence des mesures d'aménagement familial de l'impôt qui se mettent progressivement en place durant cette décennie⁴;

1. Cfr: la croissance économique, en moyenne positive durant la période.

2. Il est à noter que la chute du taux moyen et du taux marginal moyen lors de l'exercice d'imposition 1983 est artificielle: elle tient à la substitution du régime des abattements pour revenus de remplacement par un système de réductions d'impôt, qui a pour effet de faire apparaître une masse de revenus de remplacement dans le revenu total net imposable, sans augmentations d'impôt subséquentes. La déglobalisation des revenus mobiliers lors de l'exercice d'imposition 1985, par contre, n'a que peu influencé le taux moyen de l'impôt.

- la réforme de l'impôt des personnes physiques introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 se traduit par une baisse substantielle, tant du taux moyen de l'impôt, que du taux marginal moyen;
- le taux moyen et le taux marginal moyen reprennent ensuite leur tendance naturellement haussière¹, soutenue, en outre, par quelques mesures fiscales². Le taux moyen de l'impôt des personnes physiques retrouve un niveau de 25,5% lors de l'exercice d'imposition 1996, après avoir atteint un minimum à 23,7% lors de l'exercice d'imposition 1990. Le taux marginal moyen global (40,6% pour l'exercice d'imposition 1996) reste par contre légèrement inférieur à son niveau de la fin de années '80 (43,3% pour l'exercice d'imposition 1989), traduisant un certain recul de la progressivité moyenne de l'impôt.

2. Evolution de la progressivité

La figure 7 donne l'évolution du coefficient de progressivité macroéconomique (cf: tableau 3).

FIGURE 7 - Coefficient de progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques
(source: calculs propres)



3. La tendance baissière des taux est plus marquée si l'on considère le taux moyen d'impôt sur le revenu brut: les exercices d'imposition 1982 à 1986 sont en effet marqués par une forte croissance des charges professionnelles (25% en moyenne par an). Cf: Ch. Valenduc (1988).
4. Ainsi que, notamment, les premières indexations des barèmes fiscaux à partir de l'exercice d'imposition 1987.
1. La diminution du taux moyen et du taux marginal moyen global lors de l'exercice d'imposition 1993 est artificielle: elle reflète la modification du régime fiscal de l'épargne à long terme et de l'épargne-logement (passage d'un dispositif de déductions du revenu imposable à un système de réductions d'impôt).
2. Notamment l'introduction d'un additionnel de 3% lors de l'exercice d'imposition 1994 (Contribution complémentaire de Crise), la désindexation partielle des barèmes fiscaux et certaines modifications apportées au traitement des revenus immobiliers.

L'on observe que la croissance tendancielle du coefficient de progressivité macroéconomique en début de période semble inversée à partir de l'exercice d'imposition 1986¹. Les variations sont d'ampleur assez significative: un minimum à 1,44 lors de l'exercice d'imposition 1974, un maximum à 1,73 lors de l'exercice d'imposition 1985 et 1,59 lors de l'exercice d'imposition 1996.

Ces variations de la progressivité moyenne de l'impôt peuvent notamment² résulter de modifications réglementaires. Comme l'indique la figure 6, les différentes réformes de l'impôt ont porté tant sur le taux moyen que sur le taux marginal moyen, mais dans une mesure sensiblement différente³. L'on notera cependant que la réforme fiscale intervenue lors de l'exercice d'imposition 1990 ne semble par avoir infléchi la tendance légèrement baissière de la progressivité moyenne de l'impôt, amorcée 5 ans plus tôt.

Les figures 8 et 9 confirment le changement de tendance de la progressivité de l'impôt au milieu de la décennie '80 (*cf.* ci-après).

La figure 8 donne l'écart du taux moyen de l'impôt par quantile des déclarations fiscales, de l'exercice d'imposition 1976 à l'exercice d'imposition 1986 et de l'exercice d'imposition 1986 à l'exercice d'imposition 1996. La figure 9 donne la croissance nominale du revenu net imposable par quantile entre les mêmes exercices.

-
1. L'on notera, sur base de la figure 7, la concordance entre le rapport des coefficients de Gini de l'impôt et du revenu (*cf.* figure 4) et le coefficient de progressivité macroéconomique tel que calculé ici.
 2. Pour rappel, l'évolution de la progressivité moyenne de l'impôt n'est pas interprétable dans les seuls termes des modifications réglementaires apportées au régime de l'impôt des personnes physiques: elle traduit également les glissements intervenus dans la distribution des revenus, dans la mesure où ils auraient eu pour effet de déplacer le revenu moyen dans des zones barémiques à progressivité différente. En outre, les comportements des assujettis à l'égard de la fiscalité peuvent également évoluer dans un sens qui modifie la mesure de la progressivité moyenne.
 3. Pour rappel, le coefficient de progressivité macroéconomique est le rapport entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt.

FIGURE 8 - Variation du taux moyen de l'impôt par quantile entre les exercices d'imposition 1976, 1986 et 1996¹
(source: I.N.S. et calculs propres)

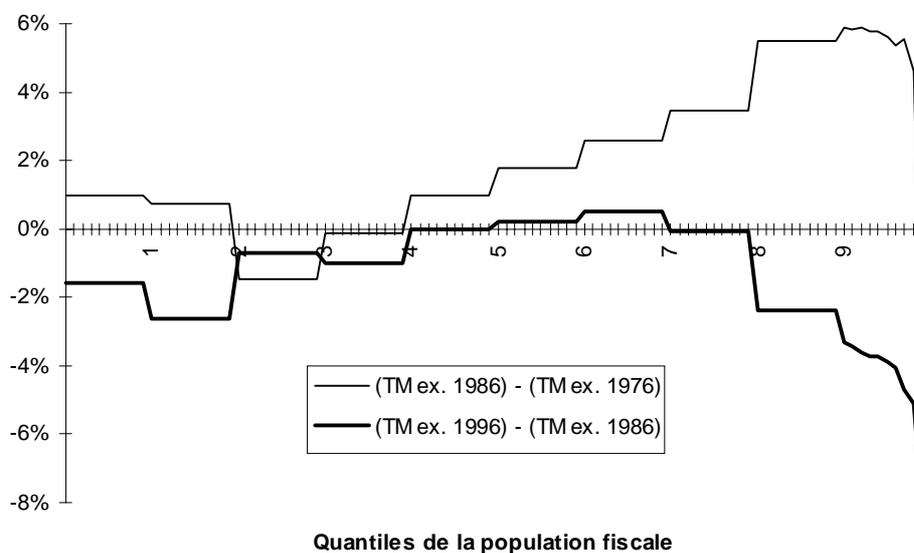
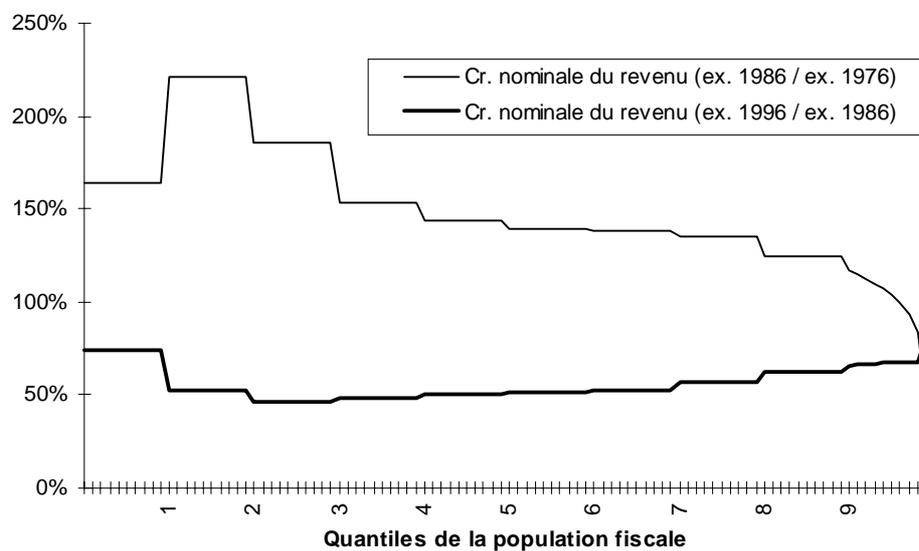


FIGURE 9 - Croissance nominale du revenu net imposable par quantile entre les exercices d'imposition 1976, 1986 et 1996
(source: I.N.S. et calculs propres)



1. Pour les exercices 1976, 1986 et 1996, un décile comprend, respectivement, 345212, 391864 et 428586 déclarations fiscales.

Ces figures 8 et 9 indiquent que:

- de l'exercice d'imposition 1976 à l'exercice d'imposition 1986, la variation du taux moyen de l'impôt à partir du 3^{ème} décile va dans le sens d'une augmentation d'autant plus prononcée que les revenus imposables appartiennent aux quantiles élevés¹ (de -1,4 point pour le décile 3 à +5,9 points pour le centile 93). A progressivité inchangée, cette tendance pourrait résulter d'une croissance différenciée du revenu imposable par quantile. L'on observe au contraire, sur cette période, que la hausse du revenu imposable est moins forte pour les quantiles élevés. Par conséquent, il s'agit donc bien d'un renforcement du caractère progressif de l'impôt;
- de l'exercice d'imposition 1986 à l'exercice d'imposition 1996, la variation du taux moyen par quantile n'évolue pas de façon linéaire: le taux moyen a diminué pour les déciles 1 à 4, il est resté *grosso modo* inchangé pour les déciles 4 à 8 et a diminué pour les déciles 9 et 10, dans une mesure d'autant plus forte que le quantile est élevé (de -2,4 points pour le décile 9 à -7,9 points pour le centile 100). Or, dans le même temps, la croissance du revenu imposable a été plus forte pour les quantiles élevés. Au total donc, la progressivité moyenne de l'impôt s'est trouvée réduite durant cette période, par le fait d'un allègement relatif de la pression fiscale sur les revenus des déclarations les plus "riches"².

3. Remarques

L'évolution de ces indicateurs semble refléter une volonté du législateur

- d'annuler l'expression temporelle de la progressivité de l'impôt, à savoir une hausse du taux moyen de l'impôt dans le temps par le simple fait de la croissance des revenus³ (malgré le fait que l'impôt soit progressif, le taux moyen de l'impôt pour l'exercice d'imposition 1996 est en effet *grosso modo* égal à sa moyenne des 25 dernières années);
- tout en préservant le caractère progressif de l'impôt pour sa dimension redistributive c'est-à-dire, pour un exercice d'imposition donné, une proportionnalité de l'impôt fonction positive du revenu des ménages contribuables⁴;
- avec une tendance, à partir des années '80, à modérer cet effet, notamment en ce qu'il résulterait du cumul de revenus professionnels dans le chef de ménages contribuables composés de conjoints mariés.

1. Hormis les deux derniers centiles.

2. Par le fait notamment du renforcement des mesures d'aménagement familial de l'impôt à partir de l'exercice d'imposition 1987, consolidées par la réforme fiscale instaurée lors de l'exercice d'imposition 1990 qui a en outre supprimé les taux marginaux les plus élevés.

3. Lorsqu'ils sont indexés, les barèmes fiscaux sont adaptés en fonction de l'inflation mais en aucun cas (jusqu'à présent) sur base de la croissance nominale des revenus imposables.

4. Pour l'exercice d'imposition 1996, le coefficient de progressivité macroéconomique est *grosso modo* égal à sa moyenne des 25 dernières années.



De la progressivité de l'impôt à son élasticité au revenu imposable; mesure du coût des réformes fiscales au cours de la dernière décennie

A. Introduction

L'objet de ce chapitre est triple:

- établir le lien conceptuel entre le coefficient de progressivité macroéconomique (*cf.* chapitre II) et l'élasticité de l'impôt au revenu imposable, à politique constante;
- estimer économétriquement l'élasticité effective de l'impôt au revenu imposable;
- expliquer l'écart entre l'élasticité à politique constante et l'élasticité estimée, à la lumière des différentes modifications du régime de l'impôt des personnes physiques intervenues depuis 1986 et évaluer l'effet de ces réformes sur l'évolution du taux moyen de l'impôt.

B. Méthodologie

1. Du coefficient de progressivité macroéconomique à l'élasticité de l'impôt au revenu imposable

Par définition (*cf.* chapitre II), le coefficient de progressivité macroéconomique (P) est le facteur proportionnel entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt, ou encore entre une variation procentuelle instantanée de l'impôt du ménage moyen et une variation procentuelle concomitante de son revenu, au sein d'un régime fiscal et pour un exercice d'imposition donnés.

Mutatis mutandis, cette relation vaut pour une variation du revenu et de l'impôt du ménage moyen d'une année à l'autre -*cf.* équation (4)-, à condition que les règles fiscales soient constantes, mais aussi que la variation du revenu moyen ne soit pas de forte ampleur et que la distribution du revenu imposable ne soit pas modifiée. Ces restrictions résultent des caractéristiques du coefficient de progressivité macroéconomique: il s'agit d'un indicateur moyen instantané qui,

selon notamment les caractéristiques du régime fiscal, peut varier en fonction du revenu moyen et de la distribution des revenus.

a. Sans prise en compte d'une éventuelle indexation des paramètres fiscaux

Si IPP_t est l'impôt total, REV_t le revenu total net imposable et N_t le nombre de déclarations fiscales de l'année t:

$$\frac{IPP_t/N_t}{IPP_{t-1}/N_{t-1}} - 1 = P \cdot \left(\frac{REV_t/N_t}{REV_{t-1}/N_{t-1}} - 1 \right) \quad (4)$$

Par transformation, l'on peut tirer de la relation (4) les équations du taux de croissance annuel de l'impôt total, de son taux moyen et de son taux marginal, en fonction de la variation du revenu imposable total et du nombre de déclarations fiscales.

Le taux de croissance annuel de l'impôt total s'écrit¹:

$$\frac{\Delta IPP}{IPP_{t-1}} = P \cdot \frac{\Delta REV}{REV_{t-1}} + (1 - P) \cdot \frac{\Delta N}{N_{t-1}} \quad (5.1)$$

L'équation (5.1), transposée en différences de logarithmes, devient²:

$$\Delta \ln IPP = \Delta \ln N + P \cdot \Delta \ln \left(\frac{REV}{N} \right) \quad (5.2)$$

Il ressort des équations (5.1) et (5.2) que la progressivité de l'impôt s'applique à la croissance du revenu moyen par déclaration fiscale, alors que l'élasticité de l'impôt au nombre de déclarations est unitaire. En effet, si d'une année à l'autre la variation du revenu imposable est uniquement due à une augmentation du nombre de déclarations fiscales sans augmentation du revenu moyen par déclaration, la progressivité de l'impôt ne peut pas manifester ses effets. A revenu total inchangé et si l'impôt est progressif ($P > 1$), une augmentation du nombre de déclarations fiscales conduit même à une croissance négative de l'impôt total, par suite de la réduction du revenu moyen par déclaration fiscale.

Le taux moyen de l'impôt ($TM_t = \frac{IPP_t}{REV_t}$) s'écrit:

$$TM_t = P \cdot TM_{t-1} + (1 - P) \cdot \frac{IPP_{t-1}}{N_{t-1}} \cdot \frac{N_t}{REV_t} \quad (6)$$

L'équation (6) indique que, si l'impôt est progressif ($P > 1$), son taux moyen est fonction positive du revenu et fonction négative du nombre de déclarations fiscales.

1. Avec $\Delta IPP = IPP_t - IPP_{t-1}$, $\Delta REV = REV_t - REV_{t-1}$, $\Delta N = N_t - N_{t-1}$.

2. $P \cdot \Delta \ln REV + (1 - P) \cdot \Delta \ln N = \Delta \ln N + P \cdot (\Delta \ln REV - \Delta \ln N) = \Delta \ln N + P \cdot \Delta \ln (REV / N)$

Le taux marginal de l'impôt ($Tm_t = \frac{\Delta IPP}{\Delta REV}$) s'écrit:

$$tm_t = P \cdot TM_{t-1} + (1 - P) \cdot \frac{IPP_{t-1}}{N_{t-1}} \cdot \frac{\Delta N}{\Delta REV} \quad (7.1)$$

L'équation (7.1) montre que si le nombre de déclarations fiscales est stable, le coefficient de progressivité macroéconomique est le seul facteur de la relation entre le taux marginal en t et le taux moyen en t-1:

$$tm_t = P \cdot TM_{t-1}, \text{ si } \Delta N = 0 \quad (7.2)$$

Par ailleurs, si la croissance du revenu total est uniquement due à une augmentation du nombre de déclarations fiscales sans variation du revenu moyen par déclaration:

$$tm_t = TM_{t-1} = TM_t, \text{ si } \Delta N/N_{t-1} = \Delta REV/REV_{t-1} \quad (7.3)$$

b. Avec prise en compte de l'indexation des paramètres fiscaux

Parmi les différents éléments du régime de l'impôt des personnes physiques qui peuvent donner lieu à une modification réglementaire, l'indexation des paramètres fiscaux¹ touche à l'élasticité de l'impôt d'une façon qui peut être modélisée dans la lignée méthodologique de ce qui précède.

Une indexation parfaite des paramètres fiscaux a pour objet de limiter la progressivité de l'impôt à la croissance réelle de l'assiette fiscale. En cas de non indexation des paramètres fiscaux, par contre, la progressivité de l'impôt s'applique à la croissance nominale du revenu.

L'équation (5.2) du taux de croissance annuel de l'impôt en fonction de la variation du revenu imposable nominal et du nombre de déclarations fiscales n'est donc valable que si les paramètres fiscaux ne sont pas indexés d'une année à l'autre.

Si l'on pose l'hypothèse que l'indexation des paramètres fiscaux ne peut être que parfaite ou nulle, l'on peut définir un coefficient d'indexation (J) tel que son taux de croissance annuel:

- est égal à l'inflation des prix en cas d'indexation parfaite;
- ou est égal à 0 en cas de non indexation des paramètres fiscaux.

1. Notamment les tranches du barème.

Au départ de la relation (5.2), le coefficient de progressivité macroéconomique s'applique au revenu par tête déflaté et l'impôt nominal présente une élasticité partielle unitaire au coefficient d'indexation¹:

$$\Delta \ln IPP = \Delta \ln N + \Delta \ln I + P \cdot (\Delta \ln REV - \Delta \ln N - \Delta \ln I) \quad (8)$$

2. Estimation, par régression, de l'élasticité de l'impôt au revenu

L'on connaît donc l'élasticité de l'impôt au revenu moyen, à politique constante: elle est égale au coefficient de progressivité macroéconomique. Ce coefficient de progressivité macroéconomique (de l'ordre de 1,5 à 1,7 durant les 20 dernières années) varie chaque année en fonction notamment de la distribution du revenu total net imposable.

L'on peut suspecter que, par le passé, cette élasticité ne se vérifie pas dans les faits. Si cela avait été le cas, le taux moyen de l'impôt des personnes physiques aurait cru tendanciellement: l'impôt est progressif et les revenus réels furent en croissance quasi-constante au cours des 20 dernières années. Or, il apparaît que le taux moyen de l'exercice d'imposition 1996 est du même ordre de grandeur que celui de l'exercice d'imposition 1976 (environ 25%). Différentes mesures fiscales sont en effet intervenues, au cours du temps, pour assurer cette stagnation du taux moyen de l'impôt (*cf.* chapitre II).

L'on trouvera ci-après une estimation par les moindres carrés, de l'élasticité effective de l'impôt au revenu. Enfin, sur base de l'élasticité à politique constante (égale au coefficient de progressivité macroéconomique), l'on caculera l'évolution "spontanée" de l'impôt, qui sera confrontée avec les recettes effectives à la lumière des différentes réformes qui ont affecté le régime de l'impôt des personnes physiques au cours des dernières années.

C. Evolution de l'élasticité effective de l'impôt au revenu imposable

1. Variables

Le coefficient de la relation (8) peut être estimé par les moindres carrés sur les 20 dernières périodes (de l'exercice d'imposition 1977 à l'exercice d'imposition 1996).

L'impôt total (*IPP*), le revenu total net imposable (*REV*) et le nombre de déclarations fiscales (*N*) par exercice d'imposition sont publiés par l'I.N.S.

1. $P \cdot \Delta \ln REV + (1 - P) \cdot \Delta \ln N + (1 - P) \cdot \Delta \ln I = \Delta \ln N + \Delta \ln I + P \cdot (\Delta \ln REV - \Delta \ln N - \Delta \ln I)$
 $= \Delta \ln N + P \cdot \Delta \ln (REV / N) + (1 - P) \cdot \Delta \ln I = P \cdot \Delta \ln REV + (1 - P) \cdot \Delta \ln (I \cdot N)$

Le coefficient d'indexation (I) est construit de façon grossière: l'indexation des paramètres fiscaux a en effet rarement été parfaite ou nulle, mais plus généralement partielle, de sorte qu'il est difficile, sinon impossible, de construire un indicateur du degré moyen d'indexation des paramètres de la législation fiscale. En toute approximation, le taux de croissance du coefficient d'indexation est égal à:

- 0 jusqu'à l'exercice d'imposition 1986 (aucune indexation des paramètres fiscaux)¹;
- la croissance de l'indice des prix à la consommation de l'exercice d'imposition 1987 à l'exercice d'imposition 1993 (ceci surestime quelque peu l'indexation des paramètres fiscaux jusqu'à l'exercice d'imposition 1989)²;
- 0 depuis l'exercice d'imposition 1994 (ceci sous-estime quelque peu l'indexation des paramètres fiscaux)³.

L'on notera encore que les estimations sont effectuées compte tenu de deux *dummies* pour les exercices d'imposition 1983 et 1993, atypiques:

- le revenu total net imposable de l'exercice d'imposition 1983 est fortement flâté dans les premiers déciles du fait d'une modification du régime fiscal

1. Les minima imposables furent revus à la hausse à différentes reprises durant la période antérieure à 1985, sans que l'on puisse cependant assimiler ces adaptations à un principe d'indexation des paramètres fiscaux.

2. L'indexation des paramètres fiscaux n'est que partielle de l'exercice d'imposition 1987 à l'exercice d'imposition 1989: si les tranches du barème sont indexées, de même que les minima exonérés et les limites de revenu pour le décumul et le fractionnement, d'autres paramètres échappent à l'indexation, comme ceux intervenant dans le calcul des frais professionnels, des avantages liés aux revenus de remplacement ou de l'abattement pour conjoint exerçant une activité professionnelle (en outre, le taux d'indexation pour l'exercice d'imposition 1987 fut fixé arbitrairement).

A partir de l'exercice d'imposition 1990, l'indexation automatique est étendue à l'ensemble des paramètres de la législation fiscale.

3. A partir de l'exercice d'imposition 1994, l'indexation des paramètres fiscaux est théoriquement réalisée sur base de l'indice "santé".

Une désindexation partielle des paramètres fiscaux intervient cependant à partir de ce même exercice d'imposition 1994, prévue initialement jusqu'à l'exercice d'imposition 1997 puis prolongée jusqu'à l'exercice d'imposition 1999.

Ainsi, pour l'exercice d'imposition 1997, seuls les éléments suivants font l'objet d'une indexation: les tranches de revenu exonérées d'impôt, les exonérations pour enfants "à charge", les exonérations pour situations familiales particulières (personnes "à charge" autres qu'un enfant, handicapés, veufs avec enfants "à charge", père ou mère célibataire, etc.), les montants maximaux de revenus de remplacement qui, dans le cas où le revenu imposable consiste uniquement en revenus de remplacement, entraînent l'annulation de l'impôt, l'abattement forfaitaire sur le revenu cadastral, la limite des revenus perçus par un enfant pour que ce dernier soit considéré comme étant "à charge", le revenu cadastral imposable.

Par contre, ne sont pas indexés pour l'exercice d'imposition 1997: les tranches du barème, les conditions et/ou montants limites du quotient conjugal et de la quote-part "conjoint aidant", les paramètres du calcul des frais professionnels forfaitaires, les frais de voiture déductibles au titre des déplacements entre le domicile et le lieu de travail (6 francs par kilomètre), les tranches non imposables de certains revenus mobiliers (notamment les revenus des carnets d'épargne ordinaires), la limite de revenu pour bénéficier de l'abattement complémentaire sur le revenu cadastral, la plupart des paramètres en matière de dépenses déductibles (libéralités, rémunérations de travailleurs domestiques, dépenses de restauration de monuments classés, déduction complémentaire d'intérêts, frais de garde d'enfants), l'exonération complémentaire pour enfants "à charge", les paramètres en matière de réduction d'impôt pour épargne à long terme et réduction d'impôt majorée pour épargne-logement, les paramètres en matière de réduction d'impôt pour engagement de chômeurs dans le cadre des Agences locales pour l'Emploi, les réductions d'impôt pour revenus de remplacement.

Les différentes modifications du régime de l'impôt des personnes physiques intervenues au cours de la période sous-revue ont donc réduit l'impôt dans une mesure substantielle, de sorte à freiner la tendance naturellement haussière du taux moyen qui résulte de la progressivité de l'impôt dans le contexte d'une hausse généralisée du niveau des revenus.

D. Evolution simulée de l'impôt, à politique constante

1. Principe

Sur base de l'équation (8) et connaissant l'impôt d'un exercice d'imposition donné (IPP_{t-1}), les relations suivantes permettent d'estimer le produit de l'impôt de l'exercice suivant (ipp_t), sous l'hypothèse que les règles fiscales sont inchangées. Selon que l'on considère que la politique constante s'entend à indexation parfaite des paramètres fiscaux ou, alternativement, à indexation nulle, l'on utilisera la relation (12.1) ou (12.2).

$$ipp_t = \exp(\delta \ln N + \delta \ln I + P_t \cdot (\delta \ln REV - \delta \ln N - \delta \ln I)) \cdot IPP_{t-1} \quad (12.1)$$

$$ipp_t = \exp(\delta \ln N + P_t \cdot (\delta \ln REV - \delta \ln N)) \cdot IPP_{t-1}, \quad (12.2)$$

où I est l'indice des prix à la consommation et où le coefficient de progressivité macroéconomique¹ (P_t) tient lieu d'élasticité de l'impôt au revenu par tête à politique constante.

L'écart entre l'impôt calculé par la relation (12.1) ou (12.2) et l'impôt observé représente une dépense fiscale en t -instantanée-, exprimée en francs de l'année t .

Il serait inexact d'évaluer le coût total des dépenses fiscales intervenues au cours d'une période par simple cumul des dépenses fiscales instantanées. En effet, l'on conçoit aisément que le coût en $t+1$, $t+2$, etc. d'une réduction du taux moyen de l'impôt en t est d'autant plus grand que la progressivité du régime fiscal est forte.

Pour tenir compte de cet effet, les relations suivantes (la relation (13.1) si l'on considère que l'indexation parfaite des paramètres fiscaux fait partie de la politique constante et la relation (13.2) dans le cas contraire) construisent une série chronologique de l'impôt à politique constante, à partir d'une année de départ:

$$ippc_t = \exp(\delta \ln N + \delta \ln I + P_t \cdot (\delta \ln REV - \delta \ln N - \delta \ln I)) \cdot ippc_{t-1} \quad (13.1)$$

$$ippc_t = \exp(\delta \ln N + P_t \cdot (\delta \ln REV - \delta \ln N)) \cdot ippc_{t-1} \quad (13.2)$$

1. Pour rappel, le coefficient de progressivité comprend, par construction, une information quant à la distribution du revenu dans les tranches barémiques.

L'écart entre l'impôt calculé par la relation (13.1) ou (13.2) et l'impôt observé donne le coût total, en t , des dépenses fiscales intervenues depuis l'année de référence. Il s'agit du coût annuel des modifications cumulées des règles fiscales.

Il est à noter qu'une correction est introduite sur le revenu total net imposable afférent à l'exercice d'imposition 1993, qui se trouve flatté par la modification du traitement fiscal de l'épargne à long terme et de l'épargne-logement, sans augmentation corrélative de l'impôt. En l'absence de correction¹, cette modification réglementaire serait interprétée par le modèle comme une dépense fiscale.

2. Réserves

L'objet de cette simulation rétrospective est de tester les propriétés du coefficient de progressivité macroéconomique en tant qu'élasticité à politique constante de l'impôt au revenu.

En toute rigueur, les résultats de cette simulation ne peuvent pas être considérés comme une évaluation extrêmement fine du coût des réformes de l'impôt des personnes physiques intervenues dans le passé:

- assimiler le coefficient de progressivité macroéconomique à l'élasticité de l'impôt à politique constante est en soi une approximation. En effet, ce coefficient est lui-même influencé par les modifications réglementaires relatives à la progressivité. Cet effet semble cependant modéré. Ainsi, la réforme introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 a conduit à une réduction presque proportionnelle du taux moyen et du taux marginal moyen, sans infléchissement de la tendance du coefficient de progressivité macroéconomique (cfr: chapitre II);
- la méthodologie ignore les dépenses fiscales qui interviennent en amont du revenu total net imposable (cfr: les modifications réglementaires en matière d'abattement de revenu ou de frais professionnels);
- la méthodologie est statique et partielle en ce sens qu'elle ignore la dynamique macroéconomique liée à une variation de la pression fiscale et ses effets de retour sur l'assiette d'imposition;
- enfin, il va sans dire que la précision que l'on peut attendre d'une telle méthodologie est sans commune mesure avec la finesse d'autres techniques comme, par exemple, les modèles de micro-simulation².

3. Résultats

Le tableau 4 et la figure 10 donnent, par exercice d'imposition, la dépense fiscale instantanée ($ipp - IPP$) et la dépense fiscale totale ($ippc - IPP$) depuis l'exercice

1. La correction porte sur un montant de 80 milliards de francs de revenu total net imposable (estimation sur base des Statistiques détaillées de l'impôt des Personnes physiques, S.E.D., non publiées).

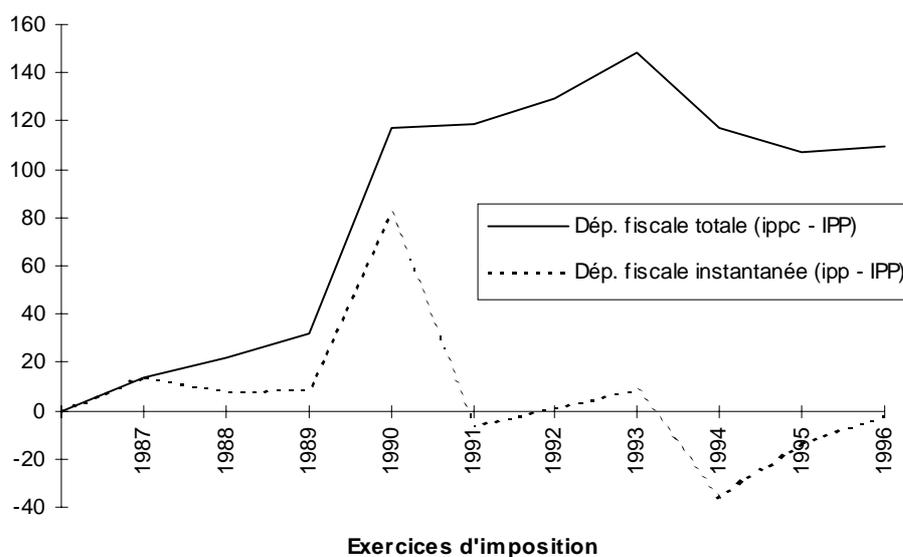
2. Cfr: le modèle SIRE du Ministère des Finances (I. Standaert, Ch. Valenduc, 1996).

d'imposition 1987, telles qu'estimées par les relations (12.1) et (13.1). L'exercice d'imposition de base -le millésime 1986- est celui qui précède la mise en oeuvre de la loi dite "Grootjans" (cf: ci-après) et la politique constante s'entend à indexation parfaite des paramètres fiscaux.

TABEAU 4 - Coût instantané et coût total des modifications apportées au régime de l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 1987, milliards de francs
(source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Dépense fiscale instantanée (ipp - IPP)	Dépense fiscale totale (ippc - IPP)
1986	0,0	0,0
1987	14,0	14,0
1988	8,2	22,4
1989	8,5	31,8
1990	81,9	116,8
1991	-6,1	118,8
1992	1,5	129,5
1993	9,0	148,4
1994	-36,2	117,1
1995	-13,3	106,7
1996	-2,2	109,2

FIGURE 10 - Coût instantané et coût total des modifications apportées au régime de l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 1987, milliards de francs
(source: calculs propres)



Il ressort du tableau 4 et de la figure 10 que:

- des dépenses fiscales interviennent dès 1987, dont l'impact total pour l'exercice d'imposition 1989 se monte à 31,8 milliards de francs. Ce montant est à mettre en relation avec la réforme de 1985, connue sous le nom de "loi Grootjans". La "loi Grootjans" a mis en oeuvre un plan pluri-annuel de réduction de l'impôt des personnes physiques étalé sur 4 exercices d'imposition (de l'exercice d'imposition 1987 à l'exercice d'imposition 1990).

Pour l'essentiel, ce plan prévoyait une révision de l'aménagement familial de l'impôt (extension graduelle du fractionnement du revenu entre conjoints¹ et renforcement du décumul partiel des revenus pour les bas revenus), l'indexation de certains paramètres de la législation fiscale, un relèvement des tranches exonérées d'impôt (les minima imposables) et une réduction des taux marginaux sur 4 années.

L'impact direct de la réforme de 1985, hormis le volet indexation, fut estimé à l'époque à 22 milliards de francs pour l'exercice d'imposition 1989 et 30,2 milliards de francs pour l'exercice d'imposition 1990²;

- la série simulée fait ensuite apparaître une dépense fiscale de 81,9 milliards de francs lors de l'exercice d'imposition 1990. C'est lors de cet exercice qu'est entrée en vigueur la réforme de 1988. Cette réforme prend en quelque sorte le relais des dispositions de la loi "Grootjans" et en étend la portée.

Pour l'essentiel, la réforme instaurait le décumul total des revenus professionnels des conjoints, un renforcement du fractionnement rebaptisé "quotient-conjugal", une révision des taux marginaux (notamment la suppression des taux les plus élevés) et la réduction du nombre de tranches du barème, un relèvement du revenu exempté d'impôt et l'augmentation des réductions pour enfants "à charge", l'extension de l'indexation à tous les paramètres de la législation fiscale et l'introduction d'une déduction des frais de garde d'enfant (ou un abattement supplémentaire), de l'abattement pour personnes âgées handicapées "à charge" et autres.

L'impact direct et mécanique de ces mesures sur les recettes de l'impôt, hormis le volet indexation, fut estimé à l'époque à 91 milliards de francs³. Ce coût devait être en partie compensé au sein de l'impôt des personnes physiques⁴, à concurrence de⁵ 17,7 milliards de francs par la limitation des charges professionnelles, forfaitaires et réelles (automobile, vêtements, restaurant) et

-
1. Il faut noter que l'aménagement familial de l'impôt existe depuis l'exercice d'imposition 1980. Dès cette époque, le principe du cumul est modéré par certains aménagements (taxation séparée, fractionnement, fractionnement limité et autres réductions en faveur des conjoints) qui auraient coûté de 4,5% de l'I.P.P. pour l'exercice 1980 à 16,1% pour l'exercice 1983 en raison de modifications réglementaires successives. Après l'exercice d'imposition 1983 et jusqu'à l'application de la "loi Grootjans", le coût reste constant, voire en légère baisse. Source: Ch. Valenduc (1988).
 2. Source: Annexe III du Projet de Loi portant sur des Mesures fiscales et autres, Document parlementaire n° 873 du Sénat, mai 1985, cité par H. Bogaert et Th. Debois (1985). Le coût pour l'exercice d'imposition 1990, y compris le volet indexation, y est estimé à 71,1 milliards (dont 40,9 milliards pour le volet indexation).
 3. Source: M. Englert (1990).
 4. Mais aussi par un relèvement de l'impôt des sociétés à concurrence de 18,7 milliards de francs (mesures en matière de frais professionnels déductibles, déduction pour investissements, revenus définitivement taxés, quotité forfaitaire d'impôt étranger et autres). Le solde fut compensé par diverses mesures touchant la fiscalité indirecte (tabac, alcool et essences) et un prélèvement de 9,25% sur les dotations aux réserves mathématiques des assurances-vie.
 5. Source: M. Englert (1990).

pour 4,4 milliards de francs *via* d'autres aménagements mineurs, relatifs notamment à la déduction d'intérêts et au crédit d'impôt (visant essentiellement les montages en matière de revenus mobiliers), déduction de primes d'assurance-vie et amortissement d'emprunts et déduction pour investissements. L'effet net sur l'impôt de l'exercice d'imposition 1990 aurait donc été de 68,9 milliards.

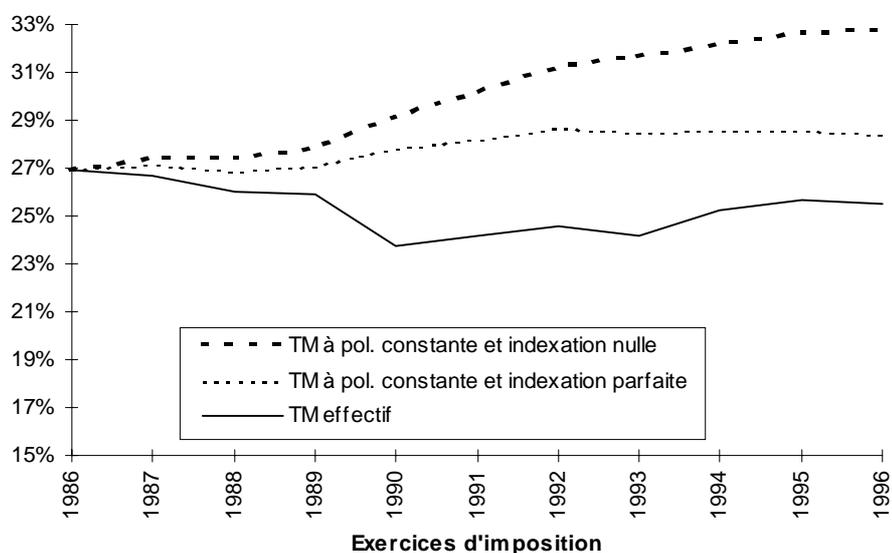
Ce montant est inférieur à la dépenses fiscale simulée. Si l'on en exclut les 17,7 milliards de francs provenant des mesures de compensation portant effet *via* une augmentation du revenu net imposable (non captées par la simulation), l'on obtient alors un montant de 86,8 milliards, plus proche du résultat de simulation (81,9 milliards de francs);

- la légère dépense fiscale qui ressort de la simulation pour l'exercice d'imposition 1993 est difficile à interpréter. La modification du traitement fiscal de l'épargne à long terme et de l'épargne-logement lors de cet exercice d'imposition va au contraire dans le sens d'un alourdissement de l'impôt. Ce résultat étonnant tend donc à montrer la faiblesse de la méthodologie pour ce qui concerne les modifications de la fiscalité qui s'opèrent en amont du revenu total net imposable;
- pour l'exercice d'imposition 1994, la simulation fait apparaître une dépense fiscale négative de 36,2 milliards de francs. Cet exercice d'imposition est notamment marqué par l'introduction d'une Contribution complémentaire de Crise sous la forme d'un additionnel de 3% (pour indication, $3/103^{\text{èmes}}$ de l'impôt de cet exercice représentent environ 24 milliards). Au même moment, certains paramètres de la législation furent désindexés, les autres restant indexés mais sur base de l'indice "santé".

Dans la simulation, cette désindexation partielle se traduit en dépense fiscale négative dans la mesure où la politique constante s'y entend à indexation parfaite des paramètres fiscaux. Ceci explique également le fait que la simulation fasse apparaître une dépense fiscale négative pour les exercices d'imposition 1995 et 1996.

Une simulation identique peut être réalisée sous l'hypothèse alternative que la politique constante s'entend sans aucune indexation des paramètres fiscaux, à l'aide des relations (12.2) et (13.2). La figure 11 donne le taux moyen de l'impôt (*TM*) et le taux moyen hors dépenses fiscales depuis l'exercice d'imposition 1987 dans les deux hypothèses.

FIGURE 11 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques à politique constante de l'exercice d'imposition 1986
(source: I.N.S. et calculs propres)



Moyennant les réserves méthodologiques émises plus haut, la figure 11 montre que si les règles fiscales étaient restées inchangées depuis l'exercice d'imposition 1986, le taux moyen de l'impôt de l'exercice d'imposition 1996 serait de 28,4% avec indexation des paramètres fiscaux ou de 32,7% sans indexation, au lieu des 25,5% observés.

Ceci montre par ailleurs que 10 années de désindexation totale des paramètres fiscaux auraient représenté un écart de 4,3 points (32,7% - 28,4%) du taux moyen de l'impôt, par rapport à une situation d'indexation parfaite durant cette même période.



L'assiette de l'impôt des personnes physiques: de l'assiette macroéconomique à la base taxable enrôlée

A. Introduction

Le montant net des revenus imposables est composé de revenus de diverses natures. La typologie généralement utilisée est la suivante:

- les revenus professionnels, dont
 - les salaires (salaires et indemnités, pécules de vacances, primes) hors cotisations sociales¹ et frais professionnels;
 - les revenus de remplacement (chômage, indemnités de maladie-invalidité, pensions, prépensions) hors cotisations sociales;
 - les revenus des entrepreneurs (bénéfices d'exploitation des indépendants, profits des sociétés libérales, avantages des associés de sociétés de personnes, rémunérations des administrateurs de sociétés par actions, plus-values lors de la cession d'une affaire) hors cotisations sociales (y compris l'assurance "petits risques"), réductions de valeur sur créance, provisions pour risques et charges et déduction faite des dépenses fiscales (déduction pour investissement, déduction pour personnel scientifique) et des pertes antérieures;
- les revenus mobiliers n'ayant pas fait l'objet d'un précompte libératoire²;
- les revenus immobiliers: revenu cadastral ou, le cas échéant, loyer perçus, hors charges et abattements et déduction faite d'intérêts d'emprunts hypothécaires;
- des revenus divers (rentes alimentaires, revenus de loteries, de la location d'un droit de pêche, etc.)

L'objet de ce chapitre est d'établir le lien entre les différentes composantes de l'assiette fiscale enrôlée et les données correspondantes de la Comptabilité nationale. En particulier, l'on s'intéressera aux revenus professionnels, à savoir les salaires, revenus des indépendants et revenus de remplacement.

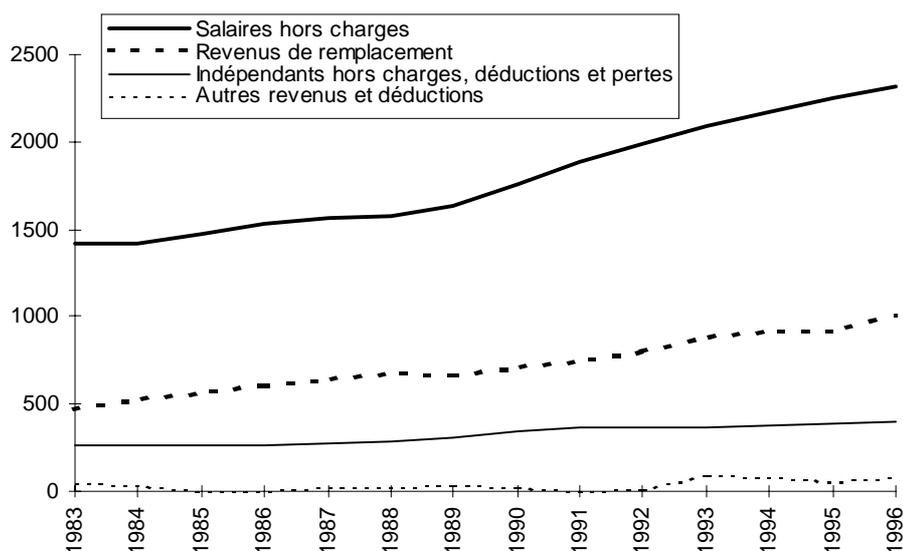
1. Sauf la Cotisation spéciale de Sécurité sociale qui n'est pas déductible.
 2. Pour l'essentiel des revenus mobiliers, le précompte à la source est libératoire depuis l'exercice d'imposition 1985.

B. Structure de l'assiette fiscale enrôlée

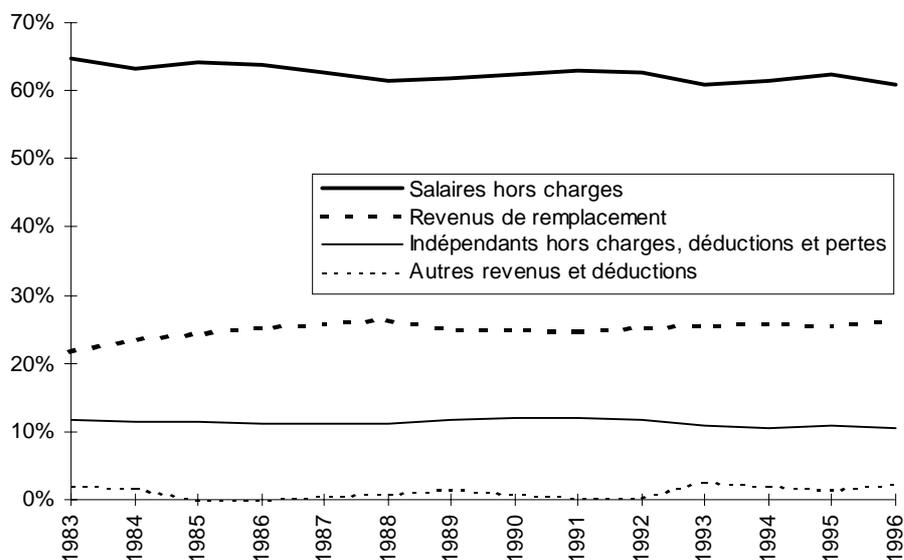
Les figures 12 et 13, élaborées à partir des Statistiques détaillées de l'Impôt des Personnes physiques (S.E.D., Ministère des Finances, non publiées), donnent une décomposition du revenu total net imposable qui distingue:

- les salaires enrôlés, hors charges forfaitaires et réelles;
- les revenus de remplacement enrôlés;
- les revenus des indépendants (ou entrepreneurs) enrôlés, hors charges professionnelles, hors incitants fiscaux¹ et déduction faite des pertes déductibles;
- et un dernier poste obtenu par solde de ces trois premières rubriques avec le revenu total net imposable par exercice d'imposition publié par l'I.N.S. (ce dernier poste regroupe donc les revenus mobiliers, immobiliers et divers ainsi que les abattements et déductions).

FIGURE 12 - Revenu total net imposable, milliards de francs
(source: S.E.D., I.N.S. et calculs propres)



1. Déductions pour pertes et charges probables, provisions pour passif social, déductions pour habitations ouvrières, pour personnel supplémentaire affecté à la recherche scientifique, pour personnel supplémentaire dans les P.M.E., pour personnel supplémentaire "C.C.T.", pour réserve d'investissement, déductions pour investissements et montant des immunités reprises.

FIGURE 13 - Structure du revenu total net imposable*(source: S.E.D., I.N.S. et calculs propres)*

Sur les quinze derniers exercices d'imposition, l'on observe les tendances suivantes:

- les salaires représentent de 65% (exercice d'imposition 1983) à 61% (exercice d'imposition 1996) du revenu total net imposable, cette évolution étant assortie de quelques fluctuations. Pour l'exercice d'imposition 1996, les salaires représentent 2315 milliards de revenus nets imposables;
- les revenus de remplacement, en légère hausse durant la première partie de période, passent de 22% (exercice d'imposition 1983) à 26% (exercice d'imposition 1996) du revenu total net imposable. Pour l'exercice d'imposition 1996, les revenus de remplacement représentent 999 milliards de revenus nets imposables;
- la part des revenus des indépendants est en très légère baisse: de 12% (exercice d'imposition 1983) à 10% (exercice d'imposition 1996) du revenu total net imposable. Pour l'exercice d'imposition 1996, les revenus des entrepreneurs représentent 397 milliards de revenus nets imposables;
- le poste résiduel est très faible (les autres revenus étant partiellement compensés par les divers abattements et déductions). La baisse lors de l'exercice d'imposition 1985 correspond à une diminution des enrôlements de revenus mobiliers par suite de l'instauration du caractère libératoire des précomptes mobiliers; la hausse lors de l'exercice d'imposition 1993 reflète la modification du régime fiscal de l'épargne à long terme et de l'épargne-logement (passage d'un dispositif de déductions du revenu imposable à un système de réductions d'impôt). Ce poste résiduel représente 85 milliards de revenus nets imposables pour l'exercice d'imposition 1996.

C. Des assiettes enrôlées aux assiettes macroéconomiques

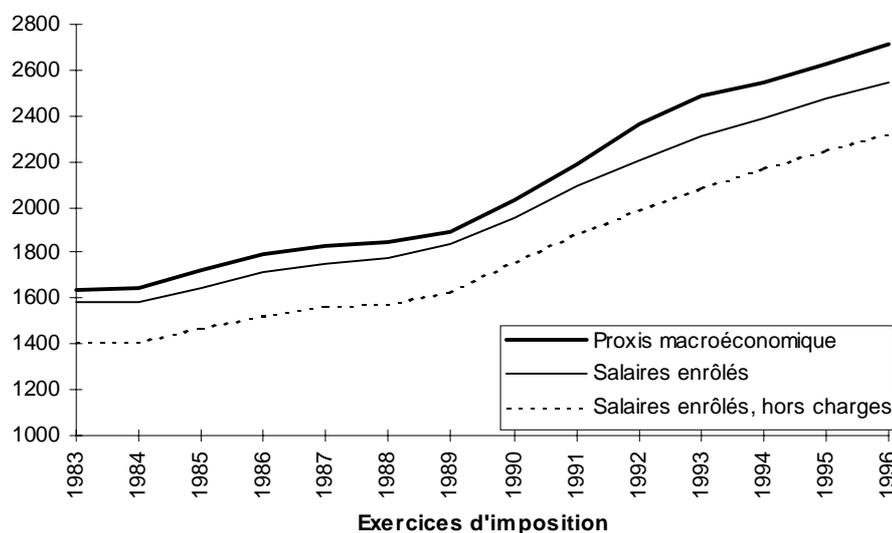
1. Les salaires

La figure 14 compare, d'une part, les salaires enrôlés et les salaires enrôlés hors charges professionnelles (réelles et forfaitaires) par exercice d'imposition avec, d'autre part, une approximation de la masse salariale imposable telle qu'elle ressort des comptes nationaux S.E.C., pour l'année des revenus correspondant à chaque exercice d'imposition.

L'approximation macroéconomique comprend la masse salariale brute intérieure avant ajustement statistique (en ce compris la rémunération des travailleurs domestiques) et les revenus payés à des résidents par l'étranger, à l'exclusion des cotisations sociales personnelles¹ et patronales, réelles et fictives, légales et extra-légales.

La figure 14 indique un écart (167 milliards de francs pour l'exercice d'imposition 1996) entre l'approximation macroéconomique et les salaires enrôlés. Cet écart statistique est notamment attribuable à la prise en compte par le système S.E.C. de diverses catégories de rémunération salariales qui échappent à l'impôt national².

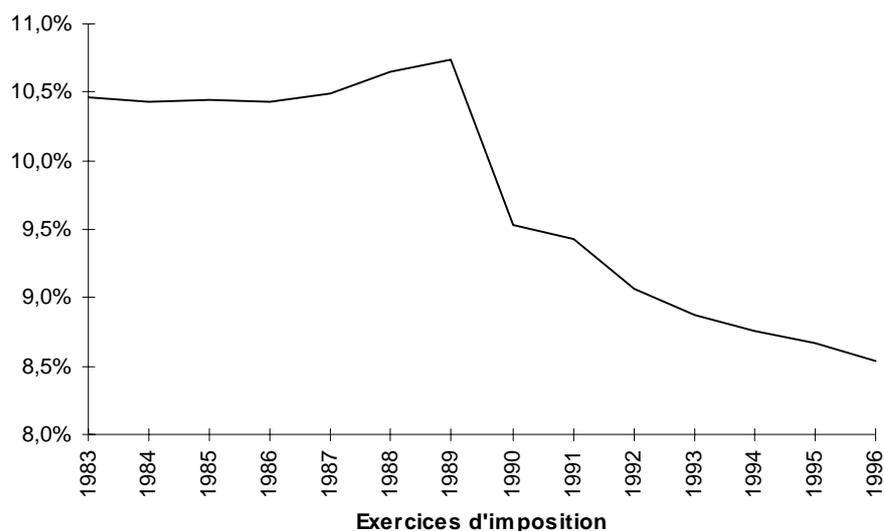
FIGURE 14 - Salaires enrôlés et approximation macroéconomique des salaires imposables, milliards de francs
(source: S.E.D., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)



1. Sauf la Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale, non déductible.
2. Notamment les rémunérations non imposables (chèques-repas), les salaires versés à des non résidents, les salaires versés "au noir" et autres.

Les charges professionnelles fiscalement déductibles des rémunération salariales s'élèvent à 232 milliards pour l'exercice d'imposition 1996. Pour information, la figure 15 donne les charges réelles et forfaitaires en pour-cent des salaires enrôlés. Le taux de déduction passe d'environ 10,5% à 8,5% suite essentiellement à la réforme fiscale introduite lors de l'exercice d'imposition 1990¹.

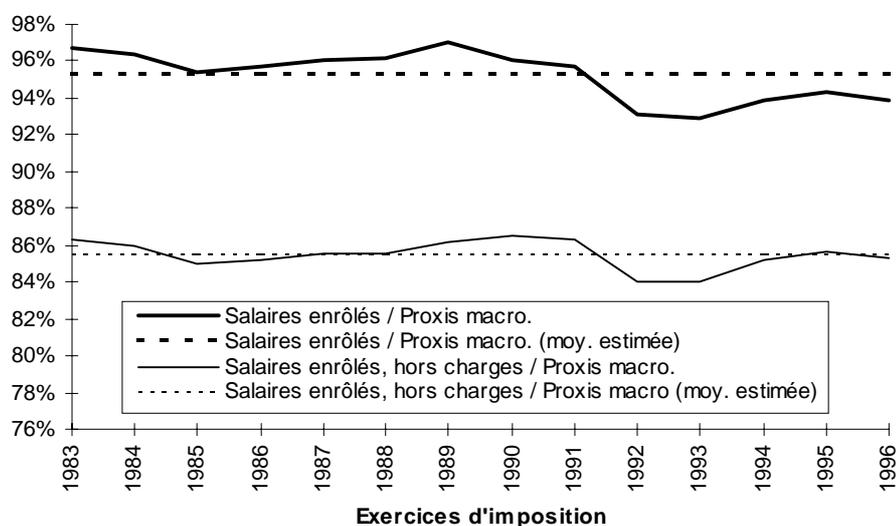
FIGURE 15 - Taux des charges forfaitaires et réelles sur les salaires
(source: S.E.D. et calculs propres)



La figure 16 donne les salaires enrôlés en pour-cent de l'approximation macroéconomique. La relation est assez stable, malgré quelques fluctuations. En moyenne², les salaires enrôlés représentent 95% ou 85% de l'approximation macroéconomique, selon qu'ils sont considérés avec ou hors charges professionnelles.

1. La baisse du taux de déduction des charges professionnelles est continue après 1990, du fait notamment de la non indexation du barème de déduction de certaines charges.
2. Estimation par les moindres carrés.

FIGURE 16 - Salaires enrôlés en pour-cent de l'approximation macroéconomique des salaires imposables
(source: calculs propres)



2. Les revenus des indépendants

La figure 17 compare les revenus des indépendants enrôlés par exercice d'imposition, tels que définis au point B, avec une approximation macroéconomique de ces mêmes revenus en Comptes nationaux.

L'approximation macroéconomique comprend les revenus¹ des agriculteurs, professions libérales et commerçants, nets d'amortissements, de charges financières et des cotisations sociales légales et libres des indépendants. En d'autres termes, il s'agit de l'excédent d'exploitation des ménages, hors loyers perçus, intérêts payés, amortissements et à l'exclusion des excédents d'exploitation des ménages constitués en sociétés de personnes (et déduction faite des cotisations des indépendants). Cette approximation néglige certains éléments imposables, comme des revenus d'administrateurs ou associés.

La figure 17 compare cette approximation macroéconomique avec les revenus des indépendants enrôlés. L'écart pour l'exercice d'imposition 1996 se monte à 294 milliards de francs² et les revenus enrôlés ne représentent que 57% de l'approximation macroéconomique (cf: figure 18). Ce taux d'enrôlement est assez stable depuis l'exercice d'imposition 1990, mais en forte baisse auparavant (il se monte à 70% pour l'exercice d'imposition 1983). Il est à noter que le comptable national établit le revenu des indépendants (de même que celui des socié-

1. Par définition, solde des revenus positifs et des pertes.
2. L'on notera que les incitants fiscaux qui contribuent à réduire la base imposable ne se montent qu'à 1,9 milliards de francs (en terme de revenus imposables) pour l'exercice d'imposition 1996.

tés de personnes) à partir d'approximations basées notamment sur les déclarations fiscales et des hypothèses concernant la fraude¹.

FIGURE 17 - Revenus des indépendants enrôlés et approximation macroéconomique des revenus imposables des indépendants, milliards de francs

(source: S.E.D., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)

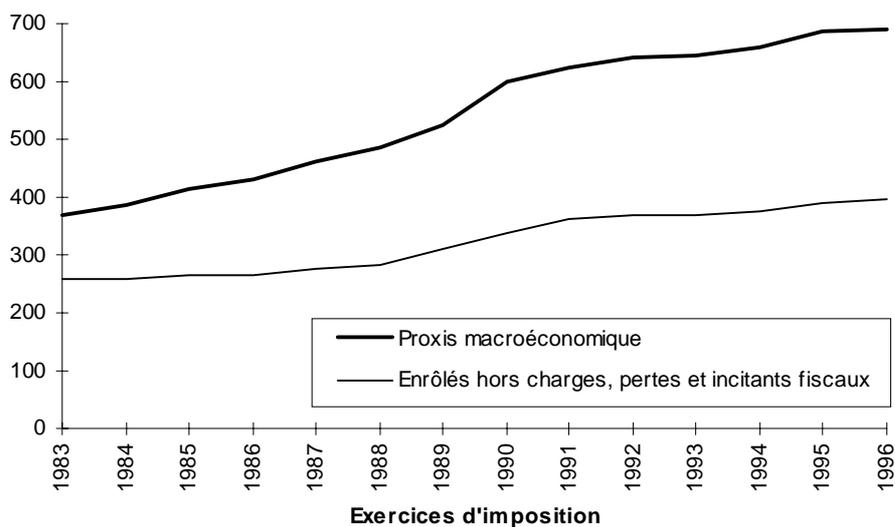
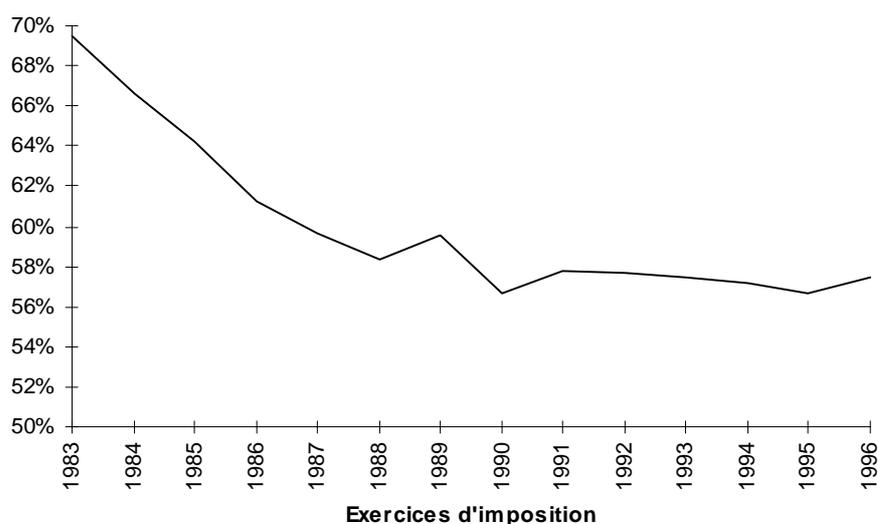


FIGURE 18 - Revenus des indépendants enrôlés en pour-cent de l'approximation macroéconomique des revenus imposables des indépendants

(source: calculs propres)



1. Ou les sous-estimations de revenus du fait notamment des régimes forfaitaires d'imposition.

3. Les revenus de remplacement

Sur base des Statistiques détaillées de l'Impôt des personnes physiques du S.E.D., les figures 19 et 20 présentent les revenus de remplacement enrôlés, regroupés en trois catégories:

- les revenus de remplacement visant à compenser une perte de revenus professionnels (allocation de chômage, d'interruption de carrière, des Fonds de Sécurité d'Existence et autres, à l'exclusion des pensions, prépensions et indemnités légales de l'Assurance Maladie-Invalidité);
- les indemnités de l'Assurance Invalidité;
- les autres revenus de remplacement (pensions, prépensions et autres indemnités). Cette dernière catégorie est de loin la plus importante puisqu'elle regroupe 79% des revenus de remplacement enrôlés pour l'exercice d'imposition 1996.

FIGURE 19 - Revenus de remplacement enrôlés, milliards de francs
(source: S.E.D)

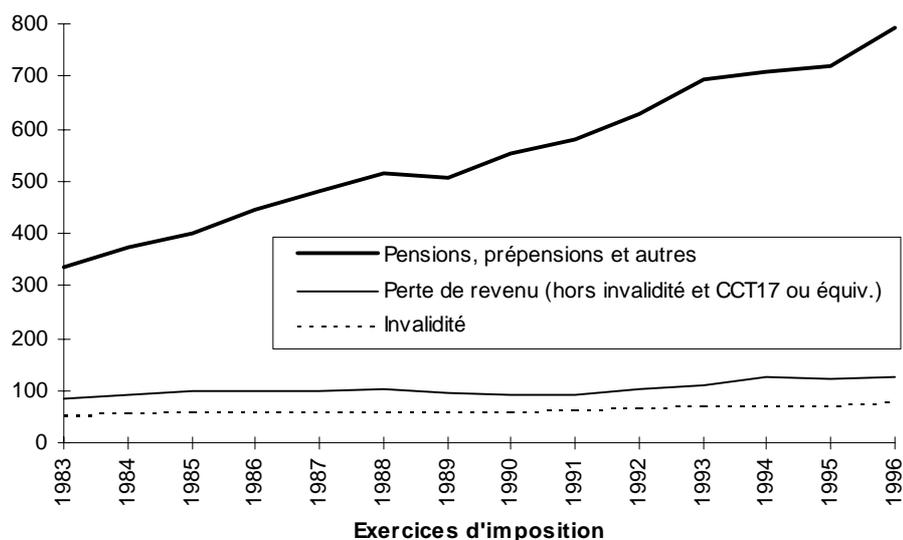
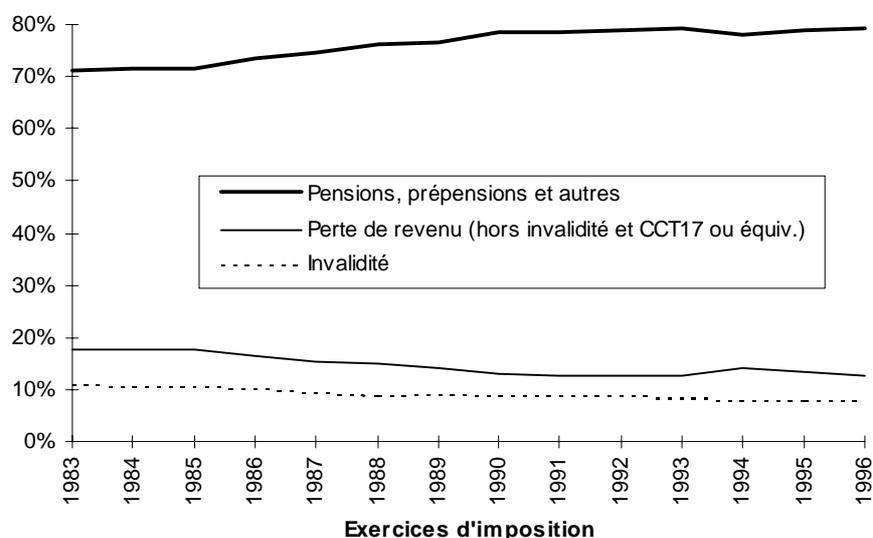


FIGURE 20 - Structure des revenus de remplacement enrôlés

(source: S.E.D. et calculs propres)

**a. Pensions et autres**

La catégorie “pensions et autres” est assez hétérogène sur le plan du taux d’enrôlement des revenus qu’elle englobe. Elle inclut notamment les prépensions ou les pensions publiques qui sont très largement enrôlées. Par contre, d’autres types d’indemnités ne font pas l’objet d’un enrôlement systématique. C’est le cas, par exemple, de certaines pensions peu élevées, attribuées à des isolés ou veuves pour qui elles constituent le seul revenu: étant frappés d’un impôt nul, ces revenus échappent dans une certaine mesure à la comptabilisation au sein de la statistique fiscale du revenu imposable.

Dès lors, l’approximation macroéconomique comprendra deux parties (voir figure 21):

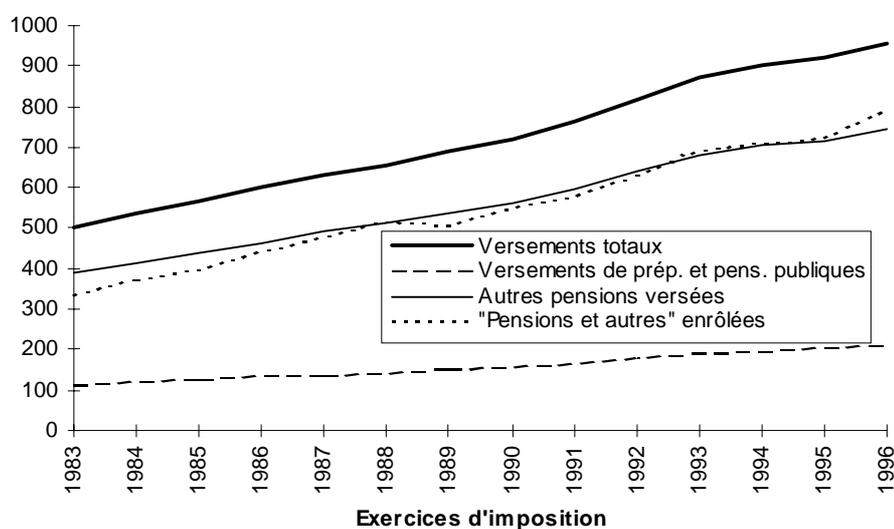
- d’une part, les versements de prépensions et les pensions publiques, hors cotisations et retenues sociales, pour lesquelles l’on supposera que le taux d’enrôlement est le même que pour les salaires¹ (cfr. figure 16);
- d’autre part, les versements de pensions des salariés et des indépendants, indemnités de maladies professionnelles, accidents du travail, revenu garanti et les indemnités extra-légales².

1. Compte tenu notamment du fait que certains de ces revenus sont versés à des non résidents.

2. Les indemnités extra-légales (versements des Fonds de pension, etc.) ne sont enrôlées que dans la mesure où elles sont taxables à l’impôt des personnes physiques. Ainsi, le revenu perçu au titre de la participation bénéficiaire n’est pas enrôlé (mais est soumis à la Taxe sur les Dotations aux Participations bénéficiaires).

FIGURE 21 - Dépenses de pensions et pensions enrôlées, milliards de francs

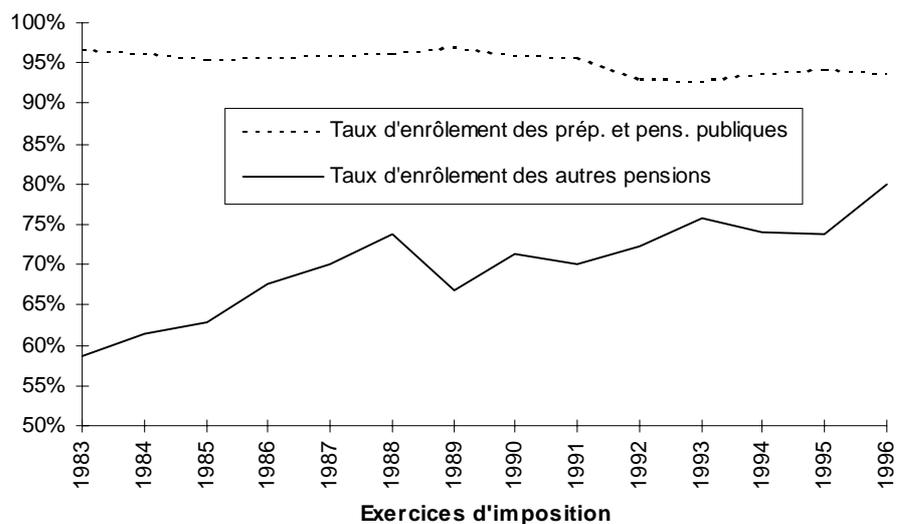
(source: B.f.P.¹, S.E.D. et calculs propres)



La figure 22 indique que, compte tenu d'un taux d'enrôlement des pensions publiques et prépensions, par hypothèse, égal au taux d'enrôlement des salaires (95% en moyenne), le taux d'enrôlement des autres indemnités serait de 80% pour l'exercice d'imposition 1996, en hausse quasi-constante au cours de la période sous revue (ce taux s'établissant à 59% seulement pour l'exercice d'imposition 1983). Cette évolution à la hausse du taux d'enrôlement est le corollaire des modifications de procédures administratives et de l'informatisation des enrôlements.

1. Bureau fédéral du Plan, base de donnée M.O.D.T.R.I.M.

FIGURE 22 - Taux d' enrôlement des pensions
 (source: calculs propres)



b. Chômage

Les revenus enrôlés à ce titre représentent, pour l'exercice d'imposition 1996, 62% des versements d'allocations de chômage, d'interruption de carrière et des Fonds de Sécurité d'Existence (*cf.* figures 23 et 24). Bien qu'assez erratique, la tendance de ce taux d' enrôlement moyen est globalement baissière (72% pour l'exercice d'imposition 1983).

FIGURE 23 - Dépenses de chômage et allocations de chômage enrôlées, milliards de francs
(source: B.f.P., S.E.D. et calculs propres)

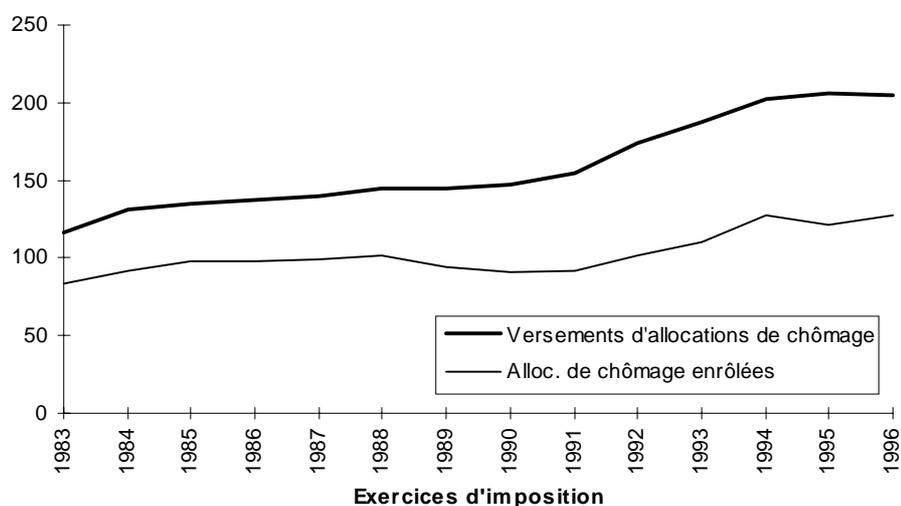


FIGURE 24 - Taux d'enrôlement des allocations de chômage
(source: calculs propres)



c. Invalidité

Les indemnités d'Assurance Invalidité enrôlées représentent de 72% à 78% des dépenses de l'Assurance Maladie-Invalidité, en légère hausse au cours des derniers exercices d'imposition.

FIGURE 25 - Dépenses de l'assurance invalidité et enrôlements, milliards de francs

(source: B.f.P., S.E.D. et calculs propres)

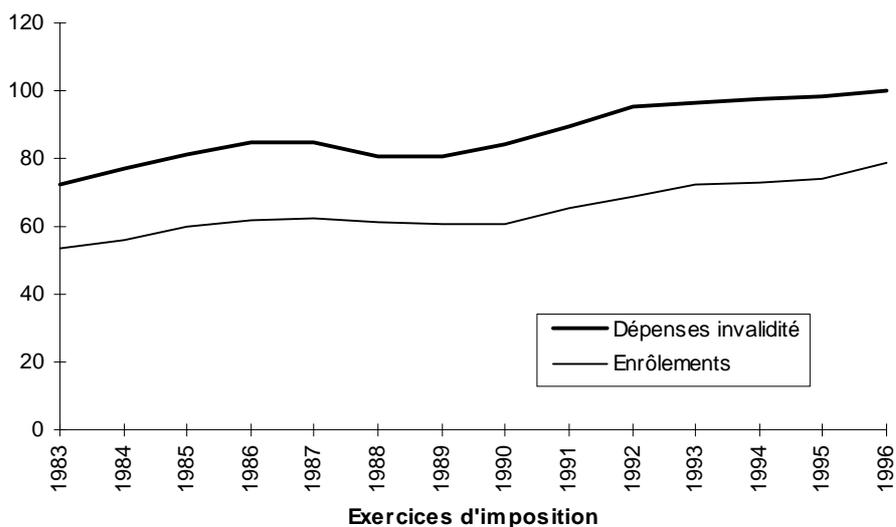


FIGURE 26 - Taux d'enrôlement des dépenses d'invalidité

(source: calculs propres)





Contribution de différentes catégories socio-professionnelles à l'impôt des personnes physiques

A. Introduction

Chercher à évaluer la part de l'impôt des personnes physiques spécifiquement afférente aux revenus salariaux, aux revenus des indépendants ou aux revenus de remplacement est une démarche relativement spéieuse eu égard à la réalité du régime fiscal. Les revenus sont en effet globalisés dans le calcul de l'impôt: un contribuable amené à cumuler des revenus de natures diverses verra sa charge fiscale, par le jeu de la progressivité, différente de l'impôt qui frapperait isolément ces divers revenus.

Associer une part de l'impôt avec une catégorie particulière de revenus relève donc nécessairement de l'arbitraire. Il reste néanmoins pertinent d'appréhender, même au prix d'une approximation conceptuelle, le poids que représente l'impôt des personnes physiques pour les différentes catégories socio-professionnelles. La méthode proposée ci-après poursuit cet objectif.

B. Méthodologie

1. Principe

Par définition (*cf.* chapitre II), le coefficient de progressivité macroéconomique (P) est le facteur proportionnel entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt, ou encore entre une variation procentuelle instantanée de l'impôt du contribuable moyen et une variation procentuelle concomitante de son revenu, au sein d'un régime fiscal et pour un exercice d'imposition donnés. Si REV est le revenu total imposable, IPP l'impôt total et N le nombre de déclarations fiscales:

$$\frac{\Delta\left(\frac{IPP}{N}\right)}{\frac{IPP}{N}} = P \cdot \frac{\Delta\left(\frac{REV}{N}\right)}{\frac{REV}{N}} \quad (14)$$

Par hypothèse, l'on supposera que si P exprime la progressivité afférente à une variation du revenu du contribuable moyen, il exprime aussi la progressivité

afférente à l'écart entre le revenu d'un contribuable quelconque et le revenu du contribuable moyen.

Si ce contribuable quelconque est le contribuable moyen d'un sous-groupe particulier i de la population fiscale:

$$\frac{\frac{IPP_i}{N_i} - \frac{IPP}{N}}{\frac{IPP}{N}} = P \cdot \left(\frac{\frac{REV_i}{N_i} - \frac{REV}{N}}{\frac{REV}{N}} \right) \quad (15.1)$$

avec IPP_i et REV_i , l'impôt et le revenu imposable des N_i ménages contribuables du sous-groupe i .

Autrement écrit, la différence entre le revenu moyen dans le sous-groupe i et le revenu moyen général est frappée d'un taux marginal égal au produit du taux moyen général et du coefficient de progressivité:

$$\frac{IPP_i}{N_i} - \frac{IPP}{N} = P \cdot \frac{IPP}{REV} \cdot \left(\frac{REV_i}{N_i} - \frac{REV}{N} \right) \quad (15.2)$$

De la relation (15.2), on tire l'équation de l'impôt dû par les contribuables du sous-groupe i :

$$IPP_i = IPP \cdot \left(P \cdot \frac{REV_i}{REV} + (1-P) \cdot \frac{N_i}{N} \right) \quad (15.3)$$

et le taux moyen de l'impôt dans le sous-groupe i qui, si le régime fiscal est progressif ($P > 1$), est supérieur (inférieur) au taux moyen général dans la mesure où le revenu moyen dans le sous-groupe i est supérieur (inférieur) au revenu moyen général¹:

$$\frac{IPP_i}{REV_i} = P \cdot \frac{IPP}{REV} + (1-P) \cdot \frac{IPP}{N} \cdot \frac{N_i}{REV_i} \quad (15.4)$$

Enfin, la relation (15.3) permet de reconstituer l'impôt total:

$$\sum_i IPP_i = IPP \cdot \left(\frac{P}{REV} \cdot \sum_i REV_i + \frac{(1-P)}{N} \cdot \sum_i N_i \right) = IPP \quad (15.5)$$

1. Si $REV_i/N_i = REV/N$, alors $IPP_i/REV_i = IPP/REV$.

2. Limites

Cette méthodologie postule que:

- le taux marginal qui s'applique à une variation du revenu du contribuable moyen s'applique aussi à l'écart entre le revenu d'un contribuable quelconque et le revenu moyen;
- le régime fiscal est strictement le même pour tous les contribuables, le seul facteur expliquant un écart des taux d'impôt individuels étant le niveau du revenu imposable par tête dans un régime fiscal progressif.

Ces hypothèses sont relativement fortes: la progressivité n'est en réalité pas constante sur toute la largeur du barème, que ce soit par construction du régime fiscal ou en raison du comportement des contribuables. En effet, certains types de revenus ou de contribuables bénéficient de dispositions fiscales spécifiques¹, la composition familiale des ménages appartenant à un groupe particulier de contribuables n'est pas nécessairement identique à la moyenne², certaines catégories de contribuables ont davantage recours aux dispositifs de réduction d'impôt, *etc.*

Enfin, l'objet de cette méthodologie est, en l'occurrence, d'être appliquée à des catégories de contribuables distingués par la nature de leurs revenus³. L'hypothèse implicite sera donc que les déclarations fiscales sont homogènes quant aux types de revenus déclarés⁴. En réalité, une déclaration fiscale peut comprendre des revenus de nature diverse, qui sont globalisés pour le calcul de l'impôt.

C. Contribution de différentes catégories socio-professionnelles à l'impôt

1. Mode de calcul et réserves

Les catégories socio-professionnelles distinguées sont les salariés du secteur des administrations publiques et du secteur des entreprises⁵, les indépendants et les bénéficiaires de revenus de remplacement. L'on considère que tous les revenus professionnels sont traités fiscalement de façon identique, hormis les effets de la progressivité⁶ et les réductions d'impôt octroyées spécifiquement au titre des revenus de remplacement.

-
1. Il ne sera tenu compte ci-après que des réductions d'impôt pour revenus du remplacement.
 2. Conjoints mariés ou non, nombre d'enfants "à charges", *etc.*
 3. La même méthodologie pourrait être appliquée à des sous-groupes de contribuables définis autrement que par la nature de leurs revenus (exemple: l'âge).
 4. Les salariés ne déclarent que des revenus salariaux, les allocataires sociaux ne déclarent que des transferts sociaux, *etc.*
 5. Le secteur des entreprises comprend les entreprises publiques.
 6. Par exemple, en moyenne par déclaration fiscale, les revenus de remplacement sont d'un montant plus faible que les autres revenus. De ce fait et compte tenu du caractère progressif de l'impôt, ils sont frappés d'un taux moyen également plus faible que la moyenne.

Le modèle (15.3) est donc utilisé, pour décomposer un impôt total additionné des réductions d'impôt pour revenus de remplacement ($IPP_t + RED_t$). Ces réductions d'impôt sont ensuite déduites de l'impôt afférent aux revenus de remplacement:

$$IPP_{i \neq \text{rev. rempl.}, t} = (IPP_t + RED_t) \cdot \left(P_t \cdot \frac{REV_{i,t}}{\sum_i REV_{i,t}} + (1 - P_t) \cdot \frac{N_{i,t}}{\sum_i N_{i,t}} \right) \quad (16.1)$$

$$IPP_{i = \text{rev. rempl.}, t} = (IPP_t + RED_t) \cdot \left(P_t \cdot \frac{REV_{i,t}}{\sum_i REV_{i,t}} + (1 - P_t) \cdot \frac{N_{i,t}}{\sum_i N_{i,t}} \right) - RED_t \quad (16.2)$$

Les données sont les suivantes:

- les revenus ($REV_{i,t}$) sont les revenus enrôlés tels que définis au chapitre IV¹: les salaires² enrôlés hors charges forfaitaires et réelles, les revenus de remplacement enrôlés et les revenus des indépendants hors charges professionnelles, hors incitants fiscaux et déduction faite des pertes déductibles;
- la part relative des déclarations fiscales de chaque groupe est approchée *via* le nombre ($N_{i,t}$) de titulaires de revenus professionnels au 30 juin³: nombre de salariés et de domestiques, d'indépendants et de titulaires de revenus de remplacement. Ces derniers comprennent d'une part, les pensionnés du secteur public et les prépensionnés et, d'autre part, une proportion⁴ du nombre de chômeurs, personnes en interruption de carrière, invalides, pensionnés du secteur privé, bénéficiaires du revenu garanti, des Fonds de Sécurité d'existence;
- l'impôt des personnes physiques par exercice d'imposition⁵ (IPP_t) comprend l'impôt perçu par le Pouvoir fédéral sur base des enrôlements, la Contribution complémentaire de Crise et les additionnels communaux et d'agglomération. Les impôts propres de la Sécurité sociale (Cotisation spéciale sur les hauts revenus et Cotisation spéciale de Sécurité sociale) ainsi que les précomptes mobiliers libératoires, les précomptes immobiliers et leurs additionnels ne sont pas inclus;
- enfin, le coefficient de progressivité (P_t) est celui défini et calculé au chapitre II.

1. Source: Statistique détaillée de l'Impôt des Personnes physiques, S.E.D.

2. Pour le calcul de l'impôt spécifique des fonctionnaires ou des autres salariés, le total des salaires enrôlés est réparti au *pro rata* de l'approximation macroéconomique des salaires imposables "secteur des administrations publiques" et "secteur des entreprises".

3. Source: bases de données M.O.D.T.R.I.M. et M.A.L.T.E.S.E. du B.f.P.

4. Le nombre de ces allocataires sociaux est multiplié par le taux d'enrôlement moyen des revenus de remplacement dont ils bénéficient (compte tenu de fait qu'une part seulement de ces revenus font l'objet d'un enrôlement).

5. Source: I.N.S., Statistiques financières, Statistiques fiscales des revenus soumis à l'impôt des personnes physiques. Les réductions d'impôt pour revenus de remplacement proviennent des Statistiques détaillées de l'Impôt des Personnes physiques, S.E.D.

Outres les limites méthodologiques évoquées aux points A et B.2, l'on prendra note des réserves suivantes:

- le coefficient de progressivité (*cf.* chapitre II) se trouve ici associé à l'impôt avant réductions d'impôt pour revenus de remplacement. Il s'agit d'une approximation dans la mesure où la progressivité moyenne de l'impôt se trouve affectée par ces réductions d'impôt pour revenus de remplacement;
- les revenus non professionnels enrôlés sont implicitement supposés être déclarés par des ménages bénéficiant par ailleurs de revenus professionnels, au *pro rata* de ces derniers. En conséquence, les catégories identifiées se partagent l'impôt sur, notamment, les revenus du capital enrôlés à l'impôt des personnes physiques¹;
- de même, les diverses réductions d'impôt octroyées par exemple au titre de l'épargne-logement, de l'épargne à long terme ou autres, sont supposées réduire l'impôt des catégories socio-professionnelles identifiées;
- enfin et pour rappel, le modèle n'est pas à même de capter les modifications réglementaires qui auraient porté spécifiquement sur l'une ou l'autre catégorie de revenus, hormis celles relatives aux réductions d'impôt pour revenus de remplacement.

En conséquence, les résultats doivent être considérés avec prudence.

2. Résultats

a. L'impôt des salariés

Le tableau 5 donne l'impôt des salariés par exercice d'imposition, ainsi que deux concepts d'assiette (l'approximation macroéconomique des salaires imposables et les salaires enrôlés, *cf.* chapitre IV) et le taux moyen de l'impôt sur ces assiettes.

La figure 27 présente la part des revenus salariaux enrôlés dans le revenu total net imposable et l'impôt des salariés en pour-cent de l'impôt total.

La figure 28 donne le taux moyen général de l'impôt sur les revenus enrôlés ainsi que le taux moyen de l'impôt des salariés, selon les deux concepts d'assiette (approximation macroéconomique et revenus enrôlés) et en distinguant les taux spécifiques des salariés du secteur des administrations publiques et du secteur des entreprises.

1. Revenus cadastraux, loyers et autres revenus divers. Selon le S.E.D. (source: Ch. Valenduc, non publié), l'impôt afférent aux revenus du capital (hors les revenus du capital précomptés et autres revenus du capital non enrôlés) représenterait de 2,1% de l'impôt total pour l'exercice d'imposition 1983 à -2,0% de l'impôt total pour l'exercice d'imposition 1996.

TABLEAU 5 - Contribution des salariés à l'impôt des personnes physiques
(source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Impôt des salariés, secteur des entreprises (milliards de francs)	Impôt des salariés, secteur des admn. publ. (milliards de francs)	Impôt total des salariés (milliards de francs)	Impôt des salariés en proportion de l'impôt total	Approx. macro. des salaires imposables (milliards de francs)	Taux moyen de l'I.P.P. sur l'approx. macro. des salaires imposables	Salaires enrôlés hors charges prof.	Taux moyen de l'I.P.P. sur les salaires enrôlés hors charges prof.
1983	338,3	115,6	453,9	78,6%	1634,2	27,8%	1410,2	32,2%
1984	344,0	116,5	460,5	78,3%	1646,4	28,0%	1414,9	32,5%
1985	356,1	118,9	474,9	78,2%	1727,5	27,5%	1468,3	32,3%
1986	372,0	130,6	502,5	77,9%	1792,6	28,0%	1527,9	32,9%
1987	375,9	136,3	512,2	77,0%	1827,6	28,0%	1563,8	32,8%
1988	375,6	131,6	507,2	76,1%	1846,1	27,5%	1579,1	32,1%
1989	386,5	129,0	515,5	75,4%	1892,6	27,2%	1632,0	31,6%
1990	375,7	125,2	500,9	74,7%	2034,5	24,6%	1760,6	28,5%
1991	409,3	131,4	540,7	74,8%	2185,4	24,7%	1886,3	28,7%
1992	439,8	140,9	580,7	74,7%	2365,4	24,5%	1987,9	29,2%
1993	468,1	150,1	618,2	74,7%	2483,4	24,9%	2087,0	29,6%
1994	502,5	169,6	672,2	75,4%	2544,3	26,4%	2166,8	31,0%
1995	521,7	181,8	703,5	75,9%	2624,8	26,8%	2248,6	31,3%
1996	542,1	190,9	733,0	75,6%	2713,5	27,0%	2315,4	31,7%

FIGURE 27 - Part des revenus salariaux dans le revenu total net imposable et part des salariés dans l'impôt total
(source: calculs propres)

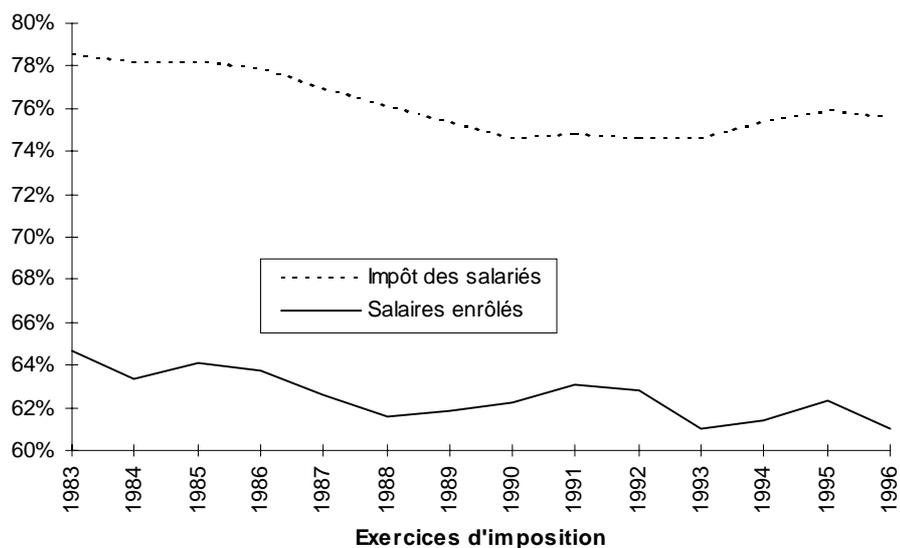
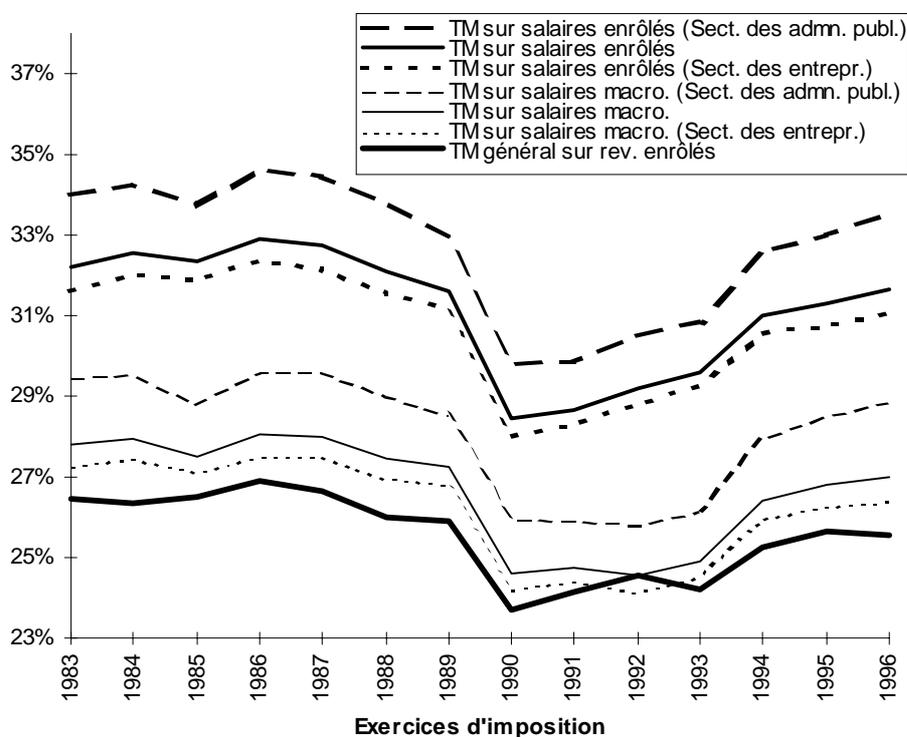


FIGURE 28 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus salariaux
(source: calculs propres)



Pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt des salariés du secteur des entreprises se monte à 542,1 milliards de francs et l'impôt des salariés du secteur des administrations publiques à 190,9 milliards de francs (voir tableau 5). L'impôt total sur les rémunérations salariales s'élève donc à 733 milliards de francs, soit un peu plus des trois quarts (75,6%) de l'impôt total.

La contribution des salariés à l'impôt (*cf.* figure 27) s'élevait à 78,6% de l'impôt total lors de l'exercice d'imposition 1983, a ensuite diminué progressivement jusqu'à atteindre environ 74,7% de l'impôt total entre les exercices d'imposition 1990 et 1993, puis remonte légèrement en fin de période. La figure 27 indique que la contribution des salariés à l'impôt est supérieure à la part des revenus salariaux dans le revenu total net imposable, comprise entre 64,6% pour l'exercice d'imposition 1983 et 61% pour l'exercice d'imposition 1996.

L'on observe à la figure 28 que, pour l'exercice d'imposition 1996, le taux moyen de l'impôt sur les salaires enrôlés (31,7%) est supérieur de 6,1 points au taux moyen de l'impôt sur le revenu total net imposable (25,5%). Cet écart tient au fait que le revenu moyen d'un ménage salarié est supérieur à la moyenne, dans le cadre d'un régime fiscal par ailleurs progressif. Pour la même raison, le taux moyen de l'impôt sur les salaires du secteur des administrations publiques (33,5%) est supérieur au taux moyen de l'impôt sur les salaires du secteur des entreprises (31% pour l'exercice d'imposition 1996). La figure 28 donne également l'évolution de l'impôt des salariés rapporté à l'approximation macroécono-

mique des salaires imposables. Pour l'exercice d'imposition 1996, ce taux est inférieur d'environ 4,6 points au taux de l'impôt sur l'assiette effectivement enrôlée (cfr. chapitre IV).

Enfin, l'on observe à la figure 28 que les mesures fiscales intervenues à partir de l'exercice d'imposition 1994 annulent la plus grande partie de l'allègement fiscal consécutif à la réforme introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 (cfr. chapitre III). De l'exercice d'imposition 1989 à l'exercice d'imposition 1990, le taux moyen de l'impôt sur les salaires enrôlés est passé de 31,6% à 28,5% -soit une baisse de 9,9% du poids de l'impôt- pour remonter ensuite jusqu'aux 31,7% de l'exercice d'imposition 1996.

b. L'impôt des indépendants

Le tableau 6 donne l'impôt des indépendants par exercice d'imposition, ainsi que deux concepts d'assiette (l'approximation macroéconomique des revenus des indépendants et les revenus enrôlés, cfr. chapitre IV) et le taux moyen de l'impôt sur ces assiettes.

TABLEAU 6 - Contribution des indépendants à l'impôt des personnes physiques
(source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Impôt des indépendants (milliards de francs)	Impôt des indépendants en proportion de l'impôt total	Approx. macro. des revenus imposables des indépendants (milliards de francs)	Taux moyen de l'I.P.P. sur l'approx. macro.	Revenus des indép. enrôlés, hors charges, pertes et incitants fiscaux	Taux moyen de l'I.P.P. sur les rev. des indép. enrôlés, hors charges, pertes et incitants fiscaux
1983	76,7	13,3%	369,5	20,7%	256,9	29,8%
1984	76,1	12,9%	387,4	19,7%	257,9	29,5%
1985	76,4	12,6%	412,7	18,5%	264,9	28,8%
1986	75,3	11,7%	431,1	17,5%	264,1	28,5%
1987	78,9	11,9%	461,0	17,1%	274,9	28,7%
1988	80,6	12,1%	485,3	16,6%	283,2	28,5%
1989	90,8	13,3%	522,8	17,4%	311,1	29,2%
1990	90,1	13,4%	598,9	15,0%	339,3	26,6%
1991	96,6	13,4%	625,9	15,4%	361,8	26,7%
1992	98,2	12,6%	641,5	15,3%	369,8	26,6%
1993	97,1	11,7%	644,4	15,1%	370,4	26,2%
1994	100,3	11,3%	659,6	15,2%	376,9	26,6%
1995	104,7	11,3%	686,9	15,2%	389,2	26,9%
1996	107,2	11,1%	690,9	15,5%	397,0	27,0%

La figure 29 présente la part des revenus des indépendants enrôlés dans le revenu total net imposable et l'impôt des indépendants en pour-cent de l'impôt total.

La figure 30 donne le taux moyen général de l'impôt sur les revenus enrôlés ainsi que le taux moyen pesant sur les revenus des indépendants, selon les deux concepts d'assiette (approximation macroéconomique et revenus enrôlés).

FIGURE 29 - Part des revenus des indépendants dans le revenu total net imposable et part des indépendants dans l'impôt total
(source: calculs propres)

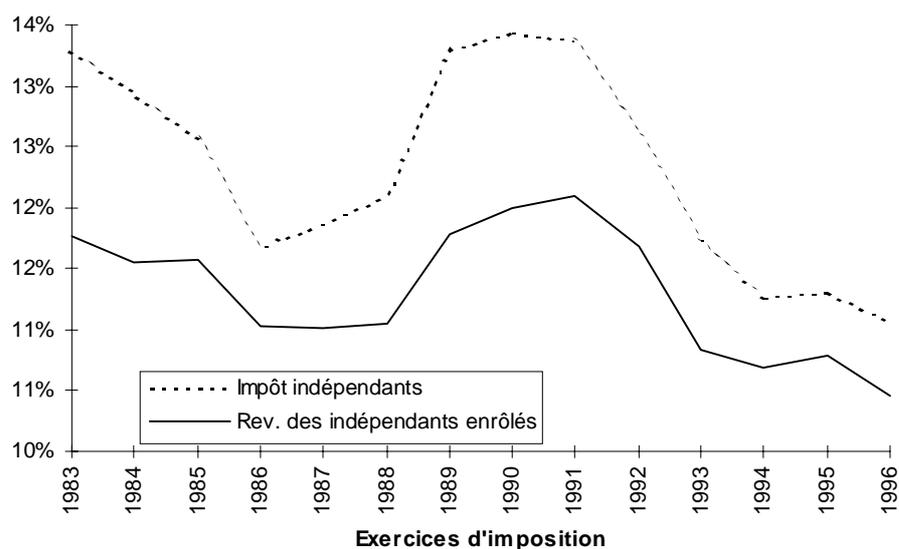
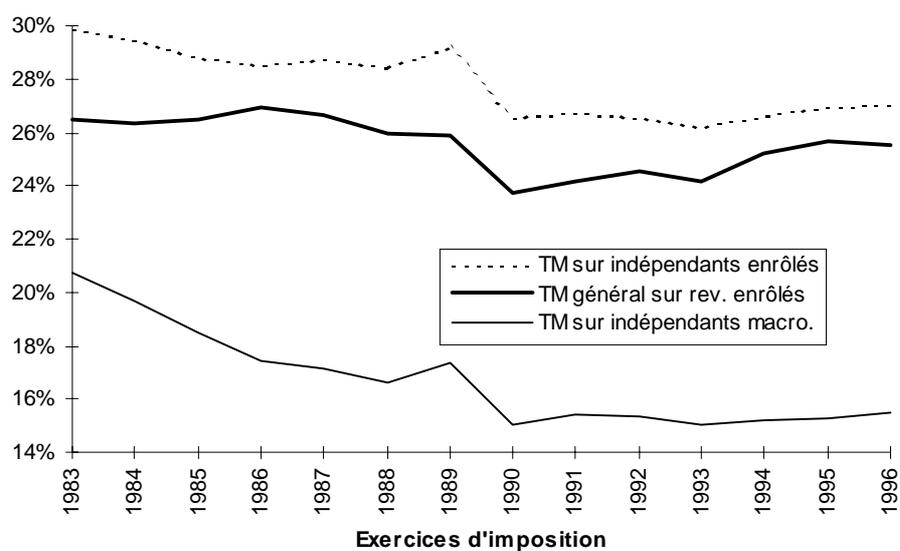


FIGURE 30 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus des indépendants
(source: calculs propres)



Pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt des indépendants se monte à 107,2 milliards de francs (voir tableau 6), soit 11,1% de l'impôt total.

La figure 29 indique que la contribution des indépendants à l'impôt est assez variable durant la période considérée, du fait des fluctuations conjoncturelles des revenus enrôlés. En baisse jusqu'à 11,7% de l'impôt total lors de l'exercice d'imposition 1986, elle remonte pour atteindre un maximum à 13,4% de l'impôt total pour les exercices d'imposition 1990 et 1991, puis est en chute quasi-constante. Tout comme pour les salaires, l'on observe que la contribution des indépendants à l'impôt est supérieure à la part de leurs revenus enrôlés dans le revenu total net imposable.

La figure 30 indique en effet que, pour l'exercice d'imposition 1996, le taux moyen de l'impôt sur les revenus des indépendants (27%) est supérieur de 1,5 point au taux moyen de l'impôt sur le revenu total net imposable (25,5%). Le revenu enrôlé moyen par indépendant est donc légèrement supérieur à la moyenne générale. La figure 30 donne également l'évolution de l'impôt des indépendants rapporté à l'approximation macroéconomique de leurs revenus imposables. Pour l'exercice d'imposition 1996, ce taux est de 15,5% soit 11,5 points de moins que le taux de l'impôt sur l'assiette effectivement enrôlée (cf: chapitre IV). Ce résultat est à prendre avec réserve, compte tenu notamment des difficultés à prendre en compte la fraude au sein des séries de la comptabilité nationale.

c. L'impôt des bénéficiaires de revenus de remplacement

Le tableau 7 détaille la contribution des revenus de remplacement à l'impôt par exercice d'imposition.

La figure 31 compare la part des revenus de remplacement enrôlés dans le revenu total net imposable et la part de l'impôt qu'ils supportent dans l'impôt total.

La figure 32 donne le taux moyen général de l'impôt sur le revenu total net imposable, le taux moyen pesant sur les revenus de remplacement enrôlés compte non tenu de la réduction d'impôt pour revenus de remplacement, ce même taux compte tenu de la réduction d'impôt, le taux moyen frappant les revenus net imposables enrôlés autres que les revenus de remplacement et le taux moyen pesant sur l'ensemble des revenus de remplacement hors cotisations sociales (y compris, donc, les revenus non enrôlés sur lesquels l'impôt est nul).

TABLEAU 7 - Contribution des bénéficiaires de revenus de remplacement à l'impôt des personnes physiques
(source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Impôt des revenus de remplacement (milliards de francs)	Impôt des revenus de remplacement en proportion de l'impôt total	Approx. macro. des revenus de remplacement (milliards de francs)	Taux moyen de l'I.P.P. sur l'approx. macro.	Revenus de remplacement enrôlés	Taux moyen de l'I.P.P. sur les revenus de remplacement enrôlés	Taux moyen de l'I.P.P. sur les revenus de remplacement enrôlés, avant réduction d'impôt
1983	46,6	8,1%	689,3	6,8%	473,0	9,9%	19,5%
1984	51,8	8,8%	745,2	7,0%	521,3	9,9%	20,4%
1985	55,9	9,2%	782,8	7,1%	556,4	10,1%	20,2%
1986	67,2	10,4%	821,9	8,2%	604,6	11,1%	21,3%
1987	74,1	11,1%	856,6	8,7%	641,0	11,6%	21,6%
1988	78,4	11,8%	880,7	8,9%	678,9	11,6%	21,2%
1989	77,3	11,3%	914,2	8,5%	660,6	11,7%	21,2%
1990	79,5	11,9%	948,0	8,4%	702,9	11,3%	18,9%
1991	85,3	11,8%	1008,8	8,5%	737,4	11,6%	19,1%
1992	98,4	12,7%	1087,3	9,0%	799,6	12,3%	19,7%
1993	112,1	13,6%	1155,0	9,7%	875,7	12,8%	20,0%
1994	118,6	13,3%	1203,4	9,9%	909,1	13,0%	20,3%
1995	118,1	12,8%	1224,0	9,7%	916,9	12,9%	19,8%
1996	129,0	13,3%	1260,5	10,2%	999,3	12,9%	19,9%

FIGURE 31 - Part des revenus de remplacement dans le revenu total net imposable et dans l'impôt total
(source: calculs propres)

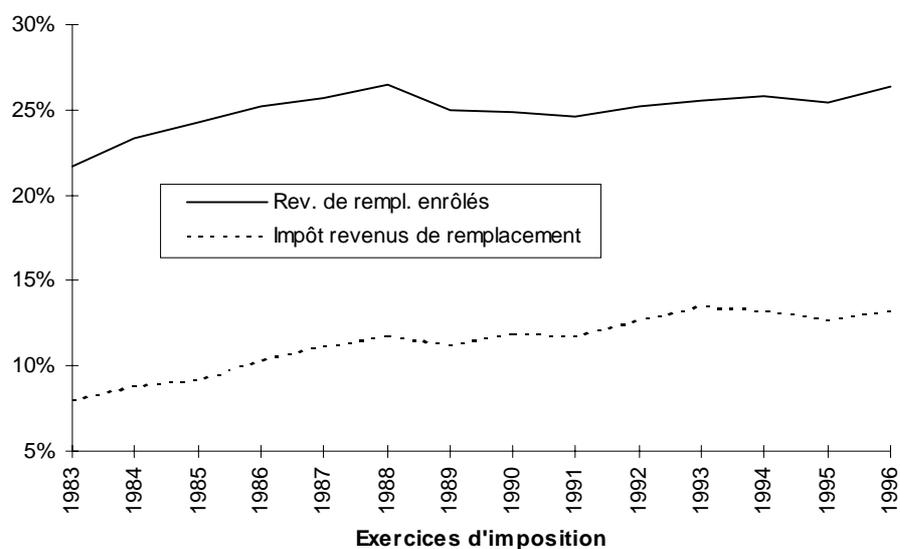
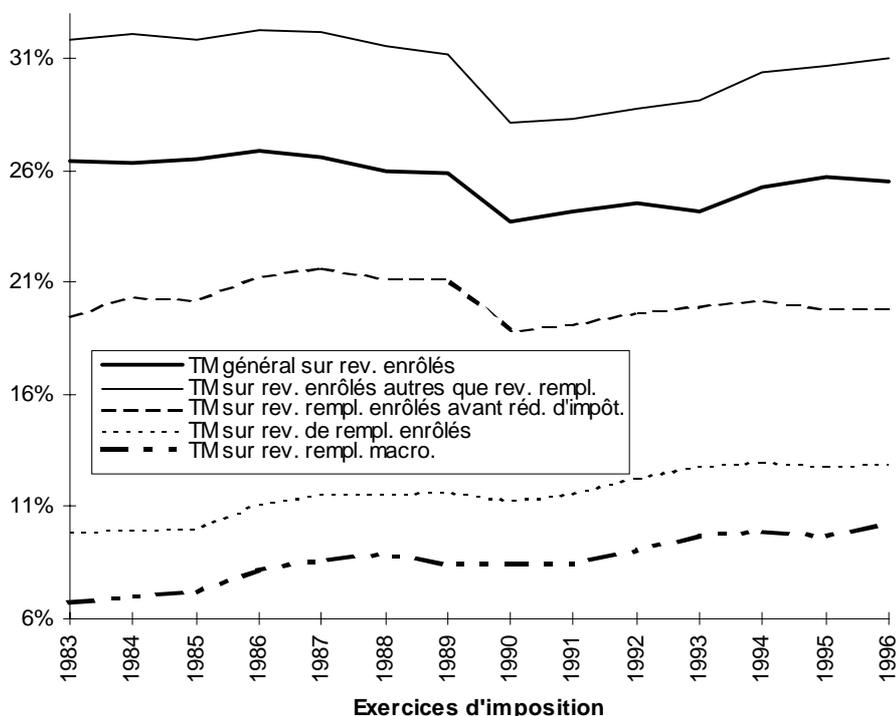


FIGURE 32 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus de remplacement et sur les autres revenus
(source: calculs propres)



Pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt sur les revenus de remplacement se monte à 129 milliards de francs (voir tableau 7), soit 13,3% de l'impôt total.

Au cours des 14 exercices d'imposition considérés, la part des revenus de remplacement enrôlés est passée de 21,7% à 26,3% du revenu total net imposable à l'impôt des personnes physiques (cf: figure 31). Dans le même temps, la contribution des revenus de remplacement à l'impôt est passée de 8,1% à 13,3% de l'impôt total.

L'on observe à la figure 32 que, pour l'exercice d'imposition 1996, le taux d'impôt sur les revenus de remplacement enrôlés s'établit à 12,9% ou 19,9% selon qu'il est ou non tenu compte des réductions d'impôt pour revenus de remplacement. Le taux de l'impôt sur les autres revenus professionnels enrôlés s'établit à 31%. L'on constate donc que l'écart de 18,1 points (31% - 12,9%) entre les taux moyens sur les revenus de remplacement enrôlés et sur les autres revenus enrôlés, est imputable pour 60% à la progressivité de l'impôt qui allège la charge fiscale sur des revenus par tête plus faibles (11,1 points = 31% - 19,9%) et pour 40% aux réductions d'impôt pour revenus de remplacement (7 points = 19,9% - 12,9%).

La figure 32 indique également que les revenus de remplacement auraient peu profité de la réforme fiscale introduite lors de l'exercice d'imposition 1990, ou en tout cas dans une mesure moindre que les autres revenus professionnels. De

l'exercice d'imposition 1989 à l'exercice d'imposition 1990, le taux moyen général de l'impôt des personnes physiques est passé de 25,9% à 23,7% et se décompose comme suit: le taux moyen sur les revenus enrôlés autres que les revenus de remplacement est passé de 31,2% à 28,1%, soit une diminution de 9,8% du poids de l'impôt, le taux moyen sur les revenus de remplacement enrôlés est passé de 11,7% à 11,3%, soit une diminution de 3,3% du poids de l'impôt.

L'on remarque à la figure 32 que ce résultat différencié tient essentiellement à l'évolution de la réduction d'impôt pour revenus de remplacement entre les exercices d'imposition 1989 et 1990. En effet, compte non tenu de la réduction d'impôt pour revenus de remplacement, le taux moyen pesant sur les revenus de remplacement connaît une réduction comparable à la moyenne. La réduction d'impôt pour revenus de remplacement a fortement diminué lors de l'exercice d'imposition 1990 en conséquence automatique du relèvement du revenu exempté d'impôt.

L'on notera encore à la figure 32 que, sur l'ensemble de la période considérée, le taux moyen général de l'impôt des personnes physiques est passé de 26,5% (exercice d'imposition 1983) à 25,5% (exercice d'imposition 1996) et se décompose comme suit: le taux moyen sur les revenus enrôlés autres que les revenus de remplacement s'est trouvé réduit de 31,8% (exercice d'imposition 1983) à 31% (exercice d'imposition 1996), avec cependant une hausse quasi-ininterrompue depuis l'exercice d'imposition 1990; le taux moyen sur les revenus de remplacement enrôlés a augmenté de 9,9% (exercice d'imposition 1983) à 12,9% (exercice d'imposition 1996), en hausse régulière.

Enfin, le taux moyen "macroéconomique" de l'impôt des personnes physiques sur l'ensemble des revenus de remplacement (enrôlés et non enrôlés) nets de charges sociales serait de l'ordre de 10% en fin de période. L'écart entre le taux moyen sur l'approximation macroéconomique des revenus imposables et sur les revenus de remplacement enrôlés tient pour l'essentiel à l'absence d'enrôlement de revenus sur lesquels l'impôt est nul.

d. Synthèse

Les tableaux 8 et 9 ainsi que les figures 33 et 34 donnent la contribution de chaque assiette à l'impôt des personnes physiques, en montants nominaux et en pour-cent de l'impôt total¹.

1. Sur base d'une méthodologie différente, le Service d'Etude et de Documentation du Ministère des Finances (S.E.D.) obtient les chiffres suivants pour l'exercice d'imposition 1996 (source: Ch. Valenduc (1997), non publié): une contribution des salariés de 75,7% soit 0,1 point de plus, 12,8% pour les indépendants soit 1,7 point en plus et 14,0% pour les revenus de remplacement soit 0,7 point en plus. Il est à noter que le S.E.D. distingue la contribution des revenus du capital. Cette contribution serait négative (-2,5% de l'impôt total). Dans la présente approche, cette contribution est supposée répartie au sein des contributions des revenus professionnels.

TABLEAU 8 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle, milliards de francs
 (source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Impôt des salariés, secteur des entreprises	Impôt des salariés, secteur des admn. publ.	Impôt des salariés (total)	Impôt des indépendants	Impôt des revenus de remplacement	Impôt total
1983	338,3	115,6	453,9	76,7	46,6	577,2
1984	344,0	116,5	460,5	76,1	51,8	588,4
1985	356,1	118,9	474,9	76,4	55,9	607,2
1986	372,0	130,6	502,5	75,3	67,2	645,0
1987	375,9	136,3	512,2	78,9	74,1	665,2
1988	375,6	131,6	507,2	80,6	78,4	666,2
1989	386,5	129,0	515,5	90,8	77,3	683,6
1990	375,7	125,2	500,9	90,1	79,5	670,6
1991	409,3	131,4	540,7	96,6	85,3	722,6
1992	439,8	140,9	580,7	98,2	98,4	777,3
1993	468,1	150,1	618,2	97,1	112,1	827,4
1994	502,5	169,6	672,2	100,3	118,6	891,1
1995	521,7	181,8	703,5	104,7	118,1	926,3
1996	542,1	190,9	733,0	107,2	129,0	969,2

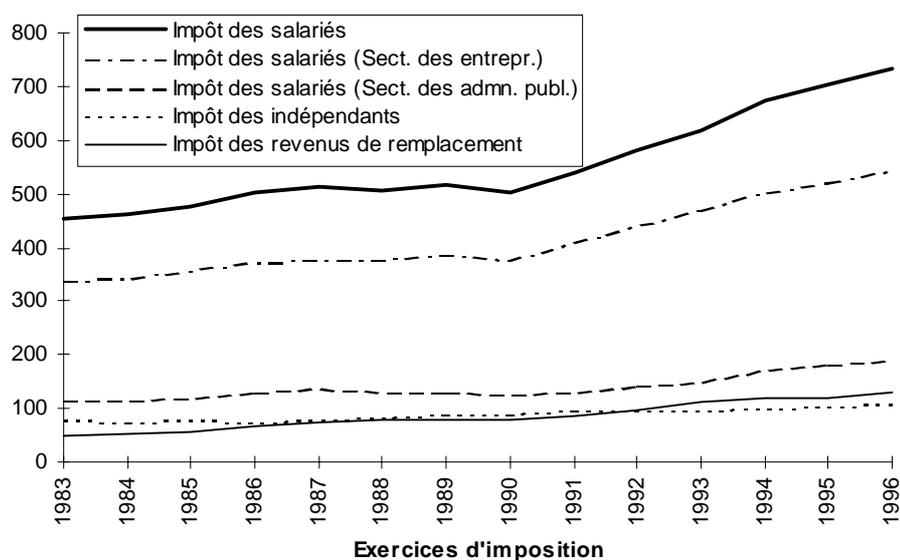
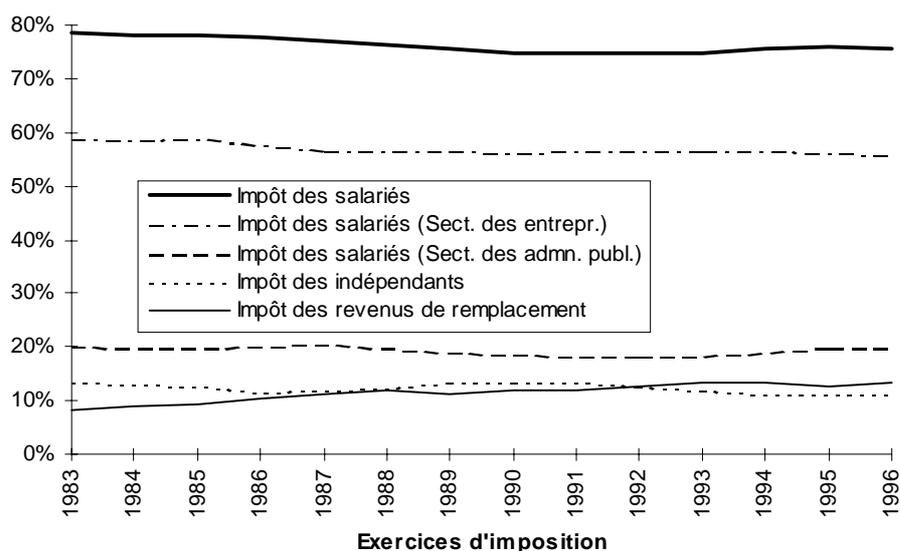
FIGURE 33 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle, milliards de francs
 (source: calculs propres)


TABLEAU 9 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle (structure)
(source: calculs propres)

Exercice d'imposition	Impôt des salariés, secteur des entreprises	Impôt des salariés, secteur des admn. publ.	Impôt des salariés (total)	Impôt des indépendants	Impôt des revenus de remplacement	Impôt total
1983	58,6%	20,0%	78,6%	13,3%	8,1%	100,0%
1984	58,5%	19,8%	78,3%	12,9%	8,8%	100,0%
1985	58,6%	19,6%	78,2%	12,6%	9,2%	100,0%
1986	57,7%	20,2%	77,9%	11,7%	10,4%	100,0%
1987	56,5%	20,5%	77,0%	11,9%	11,1%	100,0%
1988	56,4%	19,8%	76,1%	12,1%	11,8%	100,0%
1989	56,5%	18,9%	75,4%	13,3%	11,3%	100,0%
1990	56,0%	18,7%	74,7%	13,4%	11,9%	100,0%
1991	56,6%	18,2%	74,8%	13,4%	11,8%	100,0%
1992	56,6%	18,1%	74,7%	12,6%	12,7%	100,0%
1993	56,6%	18,1%	74,7%	11,7%	13,6%	100,0%
1994	56,4%	19,0%	75,4%	11,3%	13,3%	100,0%
1995	56,3%	19,6%	75,9%	11,3%	12,8%	100,0%
1996	55,9%	19,7%	75,6%	11,1%	13,3%	100,0%

FIGURE 34 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle (structure)
(source: calculs propres)



Annexe: le coin salarial

Connaissant la contribution des salariés à l'impôt des personnes physiques (*cf.* tableau 5), il est possible de mesurer la composante fiscale du coin salarial.

Le coin salarial désigne l'écart entre le coût salarial et le salaire disponible.

Le concept macroéconomique de coût salarial fait référence à l'ensemble des rémunérations allouées au facteur travail, au titre de sa contribution au processus de formation de la valeur ajoutée. Une partie de la rémunération du facteur travail est directement perçue par les travailleurs salariés: c'est le revenu salarial disponible. L'autre partie est socialisée, au sens où elle est affectée à la production de biens et services publics ou redistribuée sous forme de transferts, en fonction de critères sociaux ou autres. Bien que n'appartenant pas au revenu salarial disponible, une partie de la rémunération socialisée du travail alimente indirectement le revenu disponible total des ménages, par le biais des transferts sociaux.

Le coin salarial correspond à la partie socialisée de la rémunération du facteur travail. Il se compose donc des prélèvements fiscaux ou para-fiscaux, légaux ou extra-légaux, ainsi que des transferts sociaux directement versés par les employeurs aux salariés¹.

Le revenu salarial disponible est qualifié de disponible dans la mesure où son affectation finale relève de choix individuels et non collectifs. Ainsi, la partie de la rémunération affectée à des dépenses privées d'assurance, comme la constitution d'une épargne-pension (3^{ème} pilier), appartient au revenu salarial disponible. Par contre, les cotisations destinées à alimenter les fonds sociaux dont le financement est organisé sur base collective, comme les pensions légales (1^{er} pilier) ou les assurances-groupe (2^{ème} pilier), font partie du coin salarial.

La figure 35 et le tableau 10 donnent la structure macroéconomique du coût salarial dans le secteur des entreprises² de 1982 à 1996, de sorte à en mettre en évidence les composantes fiscale^{3,4} et para-fiscales^{5,6}.

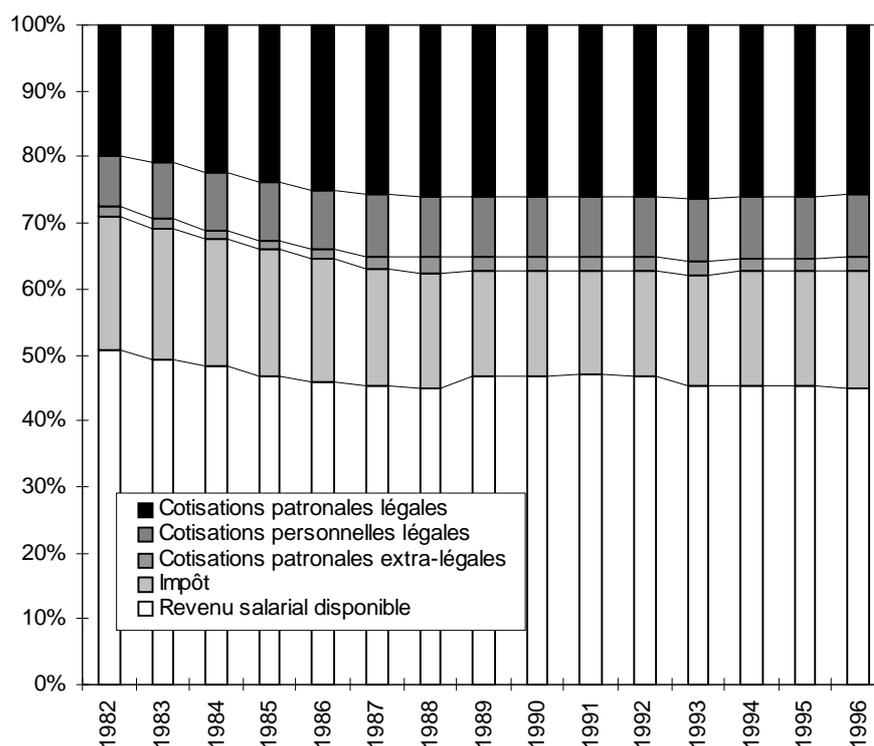
-
1. Plus précisément, les cotisations dites "fictives" qui correspondent à ces transferts.
 2. Masse salariale brute intérieure avant ajustement statistique, hors rémunérations des travailleurs domestiques.
 3. L'impôt est celui de l'exercice d'imposition dont le millésime est supérieur d'une unité à l'année civile (cette approche est cohérente avec les principes des comptes nationaux dans la mesure où, correctement datée, elle correspond à la réalité économique). L'impôt perçu sur les revenus salariaux payés à des résidents par le Reste du Monde n'est pas déduit, de même que l'impôt payé par les domestiques.
 4. Y compris les impôts propres de la Sécurité sociale, à savoir la Cotisation spéciale sur les hauts Revenus (de 1982 à 1989) et la Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale (à partir de 1994). La Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale est un impôt assis sur le revenu total net imposable à l'impôt des personnes physiques (et sans décumul des revenus des conjoints), diminué des pensions. Les indépendants dits "purs" en sont par ailleurs exonérés. Hormis donc les pensionnés, du moins pour la partie de leur revenu constituée de pensions, les allocataires sociaux sont en principe soumis à cet impôt, au-delà d'une tranche exonérée. L'on supposera ici, néanmoins, que le total des impôts propres de la Sécurité sociale est acquitté par les seuls salariés du secteur des administrations publiques et du secteur des entreprises, au *pro rata* de l'impôt de ces deux catégories tel que donné au tableau 5.
 5. Les cotisations personnelles libres ne sont pas comprises dans le coin salarial.

La figure 36 et le tableau 11 présentent la structure de la valeur ajoutée nette¹ du secteur des entreprises² au coût des facteurs, en distinguant les rémunérations du facteur travail et du facteur capital, ainsi que les prélèvements obligatoires y afférents.

En guise de synthèse, la figure 37 donne, pour le secteur des entreprises, l'évolution du coin salarial en pour-cent du coût salarial depuis 1982 et du coût salarial dans la valeur ajoutée nette au coût des facteurs depuis 1950.

Ces indicateurs macroéconomiques fournissent une information intéressante quant aux caractéristiques socio-économiques de la Belgique: partage primaire (avant prélèvements) et secondaire (après prélèvements) de la valeur ajoutée entre le facteur travail et le facteur capital, taux d'appropriation privée ou collective des richesses produites, ampleur des dispositifs publics de solidarité et d'assurance, etc.

FIGURE 35 - Structure macroéconomique du coût salarial (secteur des entreprises)
(source: B.f.P., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)



6. La méthode d'estimation des cotisations sociales afférentes au secteur des entreprises est donnée par M.-J. Festjens, B. Hertveldt et J. Verlinden (1998).

1. Nette de la consommation de capital.

2. Déduction faite de la valeur ajoutée des indépendants. La méthode d'estimation de la valeur ajoutée des indépendants est donnée par B. Hertveldt et J. Verlinden (à paraître).

TABLEAU 10 - Structure macroéconomique du coût salarial (secteur des entreprises)¹

(source: B.f.P., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)

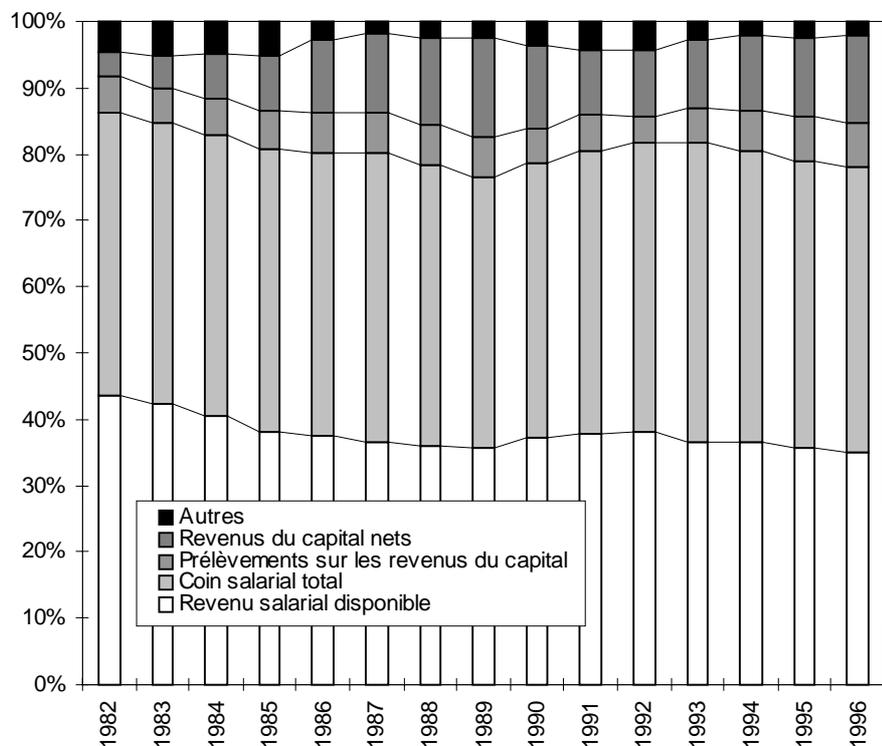
	1982	1988	1989	1992	1993	1996
(1) Coût salarial	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(2) Cotisations patronales légales	19,9%	26,1%	26,1%	26,1%	26,3%	25,8%
(3) Cotisations patronales extra-légales	1,6%	2,2%	2,1%	2,2%	2,3%	2,3%
(4=1-2-3) Salaires bruts	78,5%	71,6%	71,8%	71,6%	71,5%	71,9%
(5) Cotisations personnelles légales	7,7%	9,1%	9,1%	9,0%	9,4%	9,3%
(6) Impôts ^a	20,1%	17,7%	15,8%	16,0%	16,8%	17,7% ^b
(7=4-5-6) Revenu salarial disponible	50,7%	44,9%	46,8%	46,6%	45,3%	44,9%
(8=1-7) Coin salarial total	49,3%	55,1%	53,2%	53,4%	54,7%	55,1%
(9=8-3) Coin fiscal et para-fiscal	47,8%	52,9%	51,1%	51,1%	52,5%	52,9%

a. Y compris les impôts propres de la Sécurité sociale (Cotisation spéciale sur les hauts Revenus et Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale).

b. Estimation.

FIGURE 36 - Structure de la valeur ajoutée nette au coût des facteurs (secteur des entreprises)

(source: B.f.P., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)



1. Ce tableau résulte d'une mise à jour des données publiées dans le *Short Term Update 1-98* (février 1998) du B.f.P.

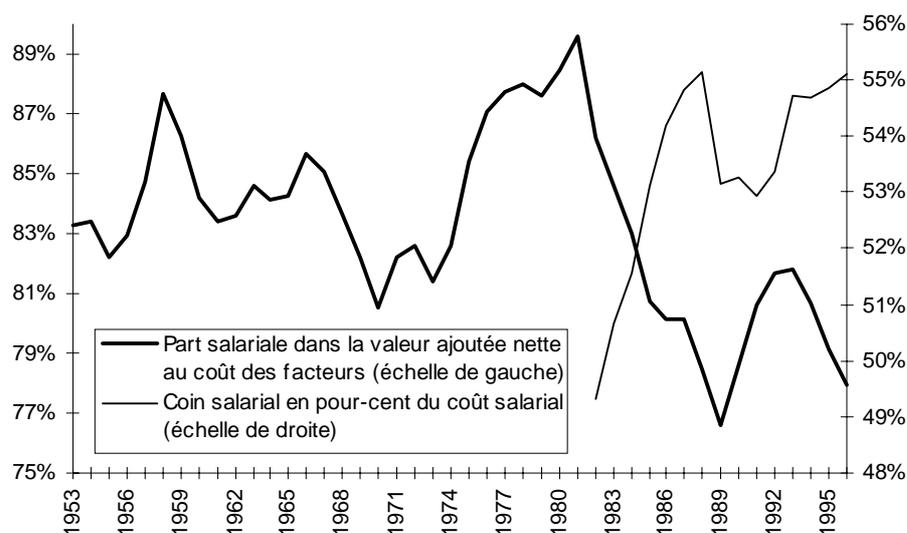
TABLEAU 11 - Structure de la valeur ajoutée nette au coût des facteurs (secteur des entreprises)
(source: B.f.P., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)

	1982	1989	1990	1992	1993	1996
(1) Valeur ajoutée nette au coût des facteurs	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(2) Autres ^a	4,5%	2,3%	3,6%	4,2%	2,6%	2,1%
(3) Revenus du capital nets	3,9%	15,2%	12,5%	10,0%	10,4%	13,0%
(4) Prélèvements sur les revenus du capital ^b	5,4%	5,9%	5,3%	4,1%	5,2%	6,9%
(5=3+4) Rémunération primaire du capital	9,3%	21,1%	17,8%	14,2%	15,6%	19,9%
(6) Coin salarial total	42,6%	40,9%	41,6%	43,4%	45,2%	43,0%
(7) Revenu salarial disponible	43,6%	35,7%	37,0%	38,2%	36,6%	35,0%
(8=6+7) Rémunération primaire du travail	86,2%	76,6%	78,6%	81,6%	81,8%	78,0%

a. Charges financières et ajustement statistique.

b. Impôt des sociétés et précomptes mobiliers sur dividendes échéant aux particuliers.

FIGURE 37 - Coin salarial et part salariale (secteur des entreprises)
(source: B.f.P., Comptes nationaux 1970-1996 et calculs propres)



Trois phases sont à distinguer dans l'évolution du coin salarial depuis 1982.

3. 1982-1988

De 1982 à 1988, le coin salarial passe de 49,3% à 55,1% du coût salarial, soit une augmentation de 5,8 points: les cotisations sociales augmentent de 8,3 points, en raison essentiellement de la hausse des cotisations patronales légales (de 19,9% à 26,1% du coût salarial, soit une augmentation de 6,2 points), mais le poids de

l'impôt est réduit de 2,5 points (de 20,1% en 1982 à 17,7% du coût salarial en 1988).

Cette réduction de la charge fiscale tient notamment à la mise en oeuvre progressive de dispositifs d'aménagement familial de l'impôt, renforcés à partir de 1986 par les dispositions de la "loi Grootjans" qui instaure en outre une indexation partielle des barèmes fiscaux et d'autres mesures d'allègement de l'impôt.

Part contre, certains taux de cotisation sociales sont relevés, les cotisations sont déplafonnées en 1982 et les réductions de charges patronales au titre de l'opération "Maribel" sont réduites de moitié la même année. Trois "sautes d'index" viennent encore accroître la para-fiscalité en 1984, 1985 et 1987.

La décennie 80 est en effet marquée par une prise de conscience du problème de l'endettement de l'Etat, qui amène à diminuer la contribution du Trésor public au financement des dépenses sociales¹. En contre-partie, les prestations sociales sont réduites en pourcentage du P.I.B. et le degré d'auto-financement de la Sécurité sociale par les cotisations sur le travail est renforcé.

Ces augmentations para-fiscales interviennent dans le contexte d'une réduction de l'assiette des cotisations sociales, par suite d'une politique de modération salariale visant à restaurer la rentabilité et la compétitivité des entreprises belges, fortement dégradée durant les années '70. De 1982 à 1989, la rémunération primaire du travail est ramenée de 86,2% à 76,6% de la valeur ajoutée nette, soit une baisse de 9,6 points. Sur la même période, la rémunération du capital, déduction faite des prélèvements fiscaux, augmente de 11,3 points (de 3,9% à 15,2% de la valeur ajoutée nette).

4. 1989-1992

De 1988 à 1989, le revenu salarial disponible augmente de 44,9% à 46,8% du coût salarial (+2 points), en conséquence essentiellement d'une réduction de l'impôt (-1,9 point, de 17,7% à 15,8% du coût salarial): la réforme fiscale introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 renforce le décumul des revenus professionnels, instaure le "quotient conjugal", une structure barémique plus légère et d'autres aménagements de l'impôt.

Les années qui suivent, jusqu'en 1992, constituent une période de stabilité de la composante para-fiscale du coin salarial, exprimée en pourcentage du coût salarial. La composante fiscale du coin salarial augmente de 0,1 point, de 15,8% du coût salarial en 1989 à 16% en 1992.

Par contre, après trois années de haute conjoncture (1988 à 1990), la rémunération primaire du facteur travail progresse de 5,1 points dans la valeur ajoutée nette entre 1989 et 1992, de 76,6% à 81,6%, au détriment de la part des revenus du capital. Le revenu salarial disponible croît de 35,7% en 1989 à 38,2% de la

1. Cfr. M. Saintrain et M.-J. Festjens (1997).

valeur ajoutée nette en 1992, soit une hausse de 2,5 points, alors qu'il baisse de 0,2 point en pourcentage du coût salarial.

5. 1993-1996

La composante fiscale du coin salarial progresse à nouveau à partir de 1993: introduction d'une Contribution complémentaire de Crise, désindexation partielle des barèmes fiscaux, instauration, à partir de 1994, d'une Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale (un prélèvement assis sur le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques). Ces hausses d'impôt, intervenant en phase basse du cycle économique, ont pour cadre la volonté de consolider l'assainissement des finances publiques, en vue notamment de satisfaire aux critères d'entrée dans la monnaie unique. La partie fiscale du coin salarial passe de 16% du coût salarial en 1992 à 17,7% en 1996, soit une hausse de 1,7 point.

Par contre, le poids para-fiscal¹ est en léger recul à partir de 1994, par suite de diverses mesures de réduction des charges patronales destinées à favoriser l'emploi (réductions structurelles des cotisations pour les bas salaires, plan "avantage à l'embauche", plan d'embauche des jeunes, "Maribel-bis", "Maribelter" et autres). Ces allègements para-fiscaux sont compensés, dans le budget de la Sécurité sociale, par un renforcement du "financement alternatif" c'est-à-dire des transferts du Pouvoir fédéral à la Sécurité sociale, eux-mêmes alimentés par une augmentation de la fiscalité directe et indirecte. Les cotisations patronales légales passent de 26,3% du coût salarial en 1993 à 25,8% en 1996, soit une baisse de 0,4 point.

Au total, le coin salarial augmente de 53,4% du coût salarial en 1992 à 55,1% en 1996, de sorte que le revenu salarial disponible diminue de 1,8 point pour atteindre 44,9% du coût salarial en 1996, son niveau le plus bas depuis 1988.

Ce recul du revenu salarial disponible est encore davantage marqué en pourcentage de la valeur ajoutée nette: -3,2 points entre 1992 et 1996. La modération salariale des années 1994 et suivantes entraîne en effet, en trois ans, un recul de 3,8 points des revenus primaires du travail dans la valeur ajoutée (de 81,8% en 1993 à 78,0% en 1996). Par contre, la rémunération du capital, nette des prélèvements fiscaux, est en progression constante depuis 1992 et retrouve, avec 13,0% de la valeur ajoutée nette en 1996, un niveau inégalé depuis 1989. L'ensemble des revenus socialisés se monte, en 1996, à 49,9% de la valeur ajoutée nette, dont 43% à charge du facteur travail et 6,9% à charge du facteur capital.

1. Pour mémoire, la hausse des cotisations personnelles légales de 9% du coût salarial en 1992 à 9,4% en 1993 reflète l'augmentation de 1 point à partir du 3^{ème} trimestre de 1992 du taux légal de la cotisation personnelle pour les soins de santé.



Une équation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques

A. Introduction

Tant les modèles macroéconomiques de moyen terme que la procédure d'élaboration du budget fédéral ont recours à une équation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques.

L'objet de ce chapitre est de proposer un modèle de l'impôt qui intègre les développements et résultats des chapitres précédents.

B. Equation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques

Sur la base des équations (8) et (16.1)¹, l'on peut proposer l'équation macroéconomique suivante:

$$\Delta \ln(IPP_t + RED_t) = P_t \cdot \Delta \ln \sum_i (R_{i,t} \cdot e_{i,t}) + (1 - P_t) \cdot \Delta \ln \sum_i N_{i,t} + (1 - P_t) \cdot \Delta \ln I_t \quad (17)$$

avec,

- IPP_t , l'impôt des personnes physiques par exercice d'imposition t ;
- RED_t , le montant des réductions d'impôt pour revenu de remplacement par exercice d'imposition;
- P_t , le coefficient de progressivité macroéconomique par exercice d'imposition (*cf.* chapitre II);
- $R_{i,t}$, l'approximation macroéconomique des revenus professionnels imposables comme définie au chapitre IV (i = les salaires, les revenus des indépendants, les allocations de chômage et assimilées, les revenus de l'Assurance

1. Chapitres III et V.

Maladie-Invalidité, les pensions publiques et prépensions, les autres pensions et indemnités de remplacement), par exercice d'imposition¹;

- $e_{i,t}$, le taux d'enrôlement des revenus $R_{i,t}$ (cfr: chapitre IV);
- $N_{i,t}$, le nombre de bénéficiaires² des revenus $R_{i,t}$, de sorte que le taux de croissance de $N_{i,t}$ est une approximation du taux de croissance du nombre de déclarations fiscales relatives à des revenus de type i ;
- I_t , une variable dont le taux de croissance est égal à l'inflation en cas d'indexation des barèmes fiscaux et est nul dans le cas contraire.

C. Propriétés

1. Propriétés générales

Cette équation intègre l'ensemble des résultats obtenus dans les chapitres précédents:

- la progressivité moyenne du barème fiscal est prise en compte *via* l'usage du coefficient de progressivité macroéconomique,
- cette progressivité de l'impôt ne se manifeste que:
 - en cas de croissance réelle du revenu imposable si les barèmes fiscaux sont indexés;
 - et que si la croissance de l'assiette est imputable à une croissance du revenu par tête et non du nombre de contribuables (élasticité unitaire au nombre de têtes);
- la relation entre les concepts macroéconomiques et les assiettes enrôlées est assurée *via* la prise en compte des taux d'enrôlement des différentes catégories de revenus (notamment pour les revenus des indépendants);
- l'équation tient compte du régime fiscal particulier des revenus de remplacement, pour autant que les réductions d'impôt octroyées à ce titre soient modélisées par ailleurs.

2. Cohérence des taux

a. Taux moyen

L'équation (17) est en cohérence avec la méthodologie retenue au chapitre V pour déterminer la contribution des différentes catégories de revenus profes-

1. C'est-à-dire les revenus de l'année civile dont le millésime est inférieur de 1 au millésime de l'exercice d'imposition.

2. Le nombre de chômeurs, personnes en interruption de carrière, invalides, pensionnés du secteur privé, bénéficiaires du revenu garanti et du Fonds de Sécurité d'existence est multiplié par le taux d'enrôlement moyen de ces revenus de remplacement (compte tenu du fait qu'une part importante de ces revenus n'est pas enrôlée).

sionnels à l'impôt. En d'autre termes, l'équation (17) respecte les taux moyens d'impôt calculés au chapitre V.

Supposons que, de t-1 à t, la variation du revenu des salariés soit non nulle ($\Delta R_{i=w,t} \neq 0$), alors que la situation des autres catégories de revenus reste inchangée ($\Delta R_{i \neq w,t} = \Delta N_{i \neq w,t} = \Delta IPP_{i \neq w,t} = 0$), dans un régime par ailleurs sans indexation des barèmes fiscaux ($\Delta I_t / I_{t-1} = 0$).

L'équation (17) peut être ramenée à:

$$\frac{\Delta IPP_{i=w,t}}{IPP_{t-1} + RED_{t-1}} = P_t \cdot \frac{\Delta(R_{i=w,t} \cdot e_{i=w,t})}{\sum_i R_{i,t-1} \cdot e_{i,t-1}} + (1 - P_t) \cdot \frac{\Delta N_{i=w,t}}{\sum_i N_{i,t-1}} \quad (18.1)$$

Supposons encore que le revenu salarial par tête demeure inchangé et que, donc, la croissance de la masse salariale est uniquement due à une variation du nombre de salariés. Si en outre, les taux d' enrôlement des salaires ne sont pas modifiés ($\Delta N_{i=w,t} / N_{i=w,t-1} = \Delta(R_{i=w,t} \cdot e_{i=w,t}) / (R_{i=w,t-1} \cdot e_{i=w,t-1})$), la relation (18.1) devient:

$$\frac{\Delta IPP_{i=w,t}}{\Delta(R_{i=w,t} \cdot e_{i=w,t})} = (IPP_{t-1} + RED_{t-1}) \cdot \left(\frac{P_t}{\sum_i R_{i,t-1} \cdot e_{i,t-1}} + (1 - P_t) \cdot \frac{N_{i=w,t-1}}{R_{i=w,t-1} \cdot e_{i=w,t-1} \cdot \sum_i N_{i,t-1}} \right) \quad (18.2)$$

Dans la mesure où, par hypothèse, le revenu par tête des salariés est inchangé, $\Delta IPP_{w,t} / (\Delta R_{w,t} \cdot e_{w,t})$ doit correspondre au taux moyen de l'impôt sur les salaires, la progressivité de l'impôt ne pouvant manifester ses effets. Pour la même raison et si les règles fiscales n'ont pas changé, ce taux moyen sur les salaires en t ne peut pas être différent du taux moyen sur les salaires en t-1. Par conséquent, en multipliant les membres de droite et gauche de la relation (18.2) par le revenu des salariés en t-1 ($R_{i=w,t-1} \cdot e_{i=w,t-1}$), l'on doit obtenir l'impôt des salariés en t-1:

$$IPP_{i=w,t-1} = (IPP_{t-1} + RED_{t-1}) \cdot \left(P_t \cdot \frac{R_{i=w,t-1} \cdot e_{i=w,t-1}}{\sum_i R_{i,t-1} \cdot e_{i,t-1}} + (1 - P_t) \cdot \frac{N_{i=w,t-1}}{\sum_i N_{i,t-1}} \right) \quad (18.3)$$

L'on constate que, si $(P_t = P_{t-1})^1$, alors la relation (18.3) est bien strictement identique à la relation (16.1) du chapitre V, qui permet de calculer la contribution des différents types de revenus professionnels à l'impôt.

b. Taux marginal

Supposons toujours une variation des revenus professionnels des salariés dans un régime sans indexation des paramètres fiscaux, la situation relative aux autres catégories de revenus restant par ailleurs inchangée. Supposons encore que le nombre de salariés n'a pas varié entre t-1 et t et que, donc, la hausse de la masse salariale imposable provient uniquement d'une hausse du taux de salaire. Dans ce cas, $\Delta N_{i=w,t} = \Delta N_{i\neq w,t} = \Delta R_{i\neq w,t} = \Delta IPP_{i\neq w,t} = 0$.

En intégrant cette contrainte dans la relation (18.1), cette dernière se réduit à:

$$\Delta IPP_{i=w,t} = \underbrace{\left(P_t \cdot \frac{(IPP_{t-1} + RED_{t-1})}{\sum_i R_{i,t-1} \cdot e_{i,t-1}} \right)}_{Tm_{i=w,t}} \cdot e_{i=w,t} \cdot \Delta R_{i=w,t} \tag{18.4}$$

La relation (18.4) indique que le taux marginal qui frappe les salaires est le taux marginal moyen (c'est-à-dire le produit du coefficient de progressivité macroéconomique et du taux moyen général de l'impôt²) multiplié par le taux d'enrôlement des salaires. Ceci respecte la cohérence avec l'hypothèse (cfr: chapitre V) selon laquelle le coefficient de progressivité exprime la progressivité afférente à l'écart entre le revenu d'un contribuable quelconque et le revenu du contribuable moyen.

c. Généralisation

Pour une variation d'une masse de revenu ($\Delta R_{i,t}$) suite à une variation du nombre de bénéficiaires de ces revenus ($\Delta N_{i,t}$), avec $\Delta R_{i,t} / \Delta N_{i,t}$ correspondant à un taux de revenu quelconque, le modèle (17) calcule la variation de l'impôt au taux moyen correspondant à ce taux de revenu, compte tenu de la progressivité du régime fiscal.

A titre d'exemple, les résultats du tableau 12 sont obtenus, pour l'exercice d'imposition 1996, sur base d'une augmentation de l'emploi salarié de 10000 unités et une augmentation de la masse salariale imposable macroéconomique qui varie en fonction d'une hypothèse quant au taux de salaire imposable de ces 10000 nouveaux salariés (de 28,9% à 200% du taux de salaire imposable moyen).

1. C'est-à-dire si les règles fiscales n'ont pas changé. Pour rappel, le coefficient de progressivité macroéconomique (P) est le rapport entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt.
 2. A ceci près que, par approximation, le taux moyen considéré ici est le taux moyen de l'impôt avant réductions pour revenus de remplacement.

TABLEAU 12 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques, différencié selon le taux de salaire imposable (exercice d'imposition 1996)
(source: calculs propres)

Taux de salaire en pour-cent du taux de salaire imposable moyen (x)	Taux moyen de l'impôt des personnes physiques (sur l'approximation macroéconomique)
$x \rightarrow \infty$	$\rightarrow 38,0\% = Tm_{i=w,t}$
$x = 200\%$	32,5%
$x = 175\%$	31,7%
$x = 150\%$	30,7%
$x = 125\%$	29,2%
$x = 100\%$	$27,0\% = TM_{i=w,t}$
$x = 87,5\%$	25,4%
$x = 75\%$	23,4%
$x = 62,5\%$	20,4%
$x = 50\%$	16,0%
$x = 28,9\%$	0,0
$x < 28,9\%$	$< 0,0$

Ces résultats de simulation font apparaître un taux marginal de 38%. Par exemple, entre un taux de salaire de 75% et de 125% du taux de salaire imposable moyen, $38\% = (29,2\% \times 125 - 23,4\% \times 75) / (125 - 75)$. L'on peut montrer que ce taux marginal correspond à celui qui ressort de l'équation (18.4).

L'on peut par ailleurs montrer que pour x , un taux de revenu imposable quelconque exprimé en pour-cent du taux de revenu imposable moyen dans le sous-groupe i et tel que $x = (\Delta R_{i,t} / \Delta N_{i,t}) / (R_{i,t} / N_{i,t})$, le taux moyen de l'impôt qui correspond à ce taux de revenu imposable relatif ($TM_{x,i,t}$) vaut:

$$TM_{x,i,t} = \frac{Tm_{i,t} \cdot (x - 1) + TM_{i,t}}{x} \quad (18.5)$$

où $Tm_{i,t}$ est le taux marginal de l'équation (18.4) et $TM_{i,t}$ le taux moyen de l'impôt sur l'approximation macroéconomique des revenus imposables dans le sous-groupe i . Par exemple, pour un taux de salaire imposable de 125% du taux de salaire imposable moyen, le taux d'impôt est de $(38\% \times (1,25 - 1) + 27\%) / 1,25 = 29,2\%$ (voir tableau 12).

Si $x = 100\%$, l'équation (18.5) se réduit à:

$$TM_{x,i,t} = TM_{i,t}, \text{ si } x = 100\% \quad (18.6)$$

de sorte que, en toute logique, si l'on simule par exemple une variation de l'emploi salarié au taux de salaire imposable moyen, la variation du revenu

1. Voir tableau 5, chapitre V.

imposable qui en découle est frappée d'un impôt égal au taux moyen de l'impôt sur les salaires.

Si $x \rightarrow \infty$:

$$\lim_{x \rightarrow \infty} \left(TM_{x,i,t} = \frac{Tm_{i,t} \cdot (x-1) + TM_{i,t}}{x} \right) = Tm_{i,t} \quad (18.7)$$

En effet, $x \rightarrow \infty$ si $\Delta N_{i,t} \rightarrow 0$, ce qui revient à simuler une variation du revenu ($\Delta R_{i,t}$), sans variation concomitante du nombre de contribuables. Il est donc logique que la variation du revenu imposable soit imposée au taux marginal.

Enfin, il existe un taux de revenu imposable relatif pour lequel le taux moyen de l'impôt est nul:

$$TM_{x,i,t} = 0 \text{ si } x = 1 - \frac{TM_{i,t}}{Tm_{i,t}} < 1 \quad (18.8)$$

Ainsi (voir tableau 12), pour l'exercice d'imposition 1996, le taux de l'impôt devient nul pour un taux de salaire imposable égal à 28,9% du taux de salaire imposable moyen. En deçà, le taux est négatif: le modèle considère¹ en effet que, compte tenu de la progressivité, le revenu moyen par tête varie de façon telle que, même si le revenu imposable total a augmenté (diminué), l'impôt total diminue (augmente).

1. Erronément, en l'occurrence.



Synthèse

A. Mesure de la progressivité de l'impôt des personnes physiques et de son évolution au cours des 25 dernières années (chapitre II)

L'impôt des personnes physiques a pour effet d'atténuer le caractère inégalitaire de la distribution du revenu imposable. Cette propriété de l'impôt tient à son caractère progressif.

L'impôt des personnes physiques est qualifié de progressif dans la mesure où, en toute généralité, son barème est défini de sorte que le taux moyen de l'impôt soit d'autant plus grand que le revenu imposable auquel il s'applique est élevé. En d'autres termes, le taux marginal d'un impôt progressif est nécessairement supérieur à son taux moyen, pour tous niveaux de revenu imposable.

Le barème légal ne donne pas d'indication quant à la progressivité macroéconomique de l'impôt. La mesure de la progressivité macroéconomique requiert la prise en compte de la situation fiscale du ménage macroéconomique représentatif de l'ensemble des contribuables, en terme de taux moyen et de taux marginal.

Le taux marginal moyen peut être calculé sur base de la distribution relative de l'impôt final et du revenu imposable au sein de la population fiscale. Outre le barème *sensu stricto*, le taux marginal moyen reflète donc l'ensemble des paramètres de la législation fiscale et les comportements des assujettis à l'égard de l'impôt. L'on peut montrer que ces facteurs extra-barémiques conduisent d'ailleurs à réduire le taux marginal moyen de l'impôt.

Le coefficient de progressivité macroéconomique de l'impôt est le rapport entre le taux moyen et le taux marginal moyen de l'impôt. Pour l'exercice d'imposition 1996, le taux moyen de l'impôt s'établit à 25,5%, le taux marginal moyen à 40,6% et le coefficient de progressivité macroéconomique à 1,59.

Dans le cadre d'un impôt progressif dont le barème est éventuellement indexé, mais en aucun cas sur la croissance nominale des revenus imposables, la croissance du niveau général des revenus entraîne automatiquement une hausse dans le temps du taux moyen de l'impôt. Or, le taux moyen de l'impôt de l'exercice 1996 s'établit, *grosso modo*, à sa moyenne des 25 dernières années. Ceci semble indiquer une volonté du législateur d'annuler, sur le long terme et par diverses corrections, l'expression temporelle de la progressivité de l'impôt.

Néanmoins, le taux marginal moyen et la progressivité macroéconomique de l'impôt s'établissent également, pour l'exercice d'imposition 1996, aux environs de leur moyenne des 25 dernières années. Le caractère progressif de l'impôt a donc été préservé pour sa dimension redistributive, c'est-à-dire sa capacité d'atténuer le caractère inégalitaire de la distribution du revenu imposable.

Envisagées par sous-périodes, les 25 années considérées connaissent cependant certaines évolutions différenciées.

Jusqu'au début des années '80, le taux moyen de l'impôt croît de façon assez régulière. S'agissant d'une période de relative stabilité réglementaire du régime fiscal, cette croissance est la conséquence naturelle de la croissance du niveau général des revenus imposables. La croissance du taux marginal est cependant légèrement plus forte que la croissance du taux moyen, ce qui traduit un certain renforcement de la progressivité moyenne de l'impôt.

La croissance des taux est interrompue au début des années '80, une décennie marquée par une légère tendance baissière du taux moyen et du taux marginal moyen de l'impôt. L'on peut y voir la conséquence des mesures d'aménagement familial de l'impôt qui se mettent progressivement en place à cette époque.

La réforme de 1988 de l'impôt des personnes physiques, introduite lors de l'exercice d'imposition 1990, se traduit par une baisse substantielle, tant du taux moyen que du taux marginal moyen de l'impôt.

Par la suite, le taux moyen et le taux marginal moyen reprennent leur tendance endogènement haussière, par ailleurs soutenue par diverses mesures fiscales. Pour l'exercice d'imposition 1996, le taux moyen de l'impôt des personnes physiques retrouve un niveau proche de ceux enregistrés au milieu des années '80, c'est-à-dire antérieurement à la réforme fiscale. Par contre, le taux marginal moyen reste substantiellement inférieur à ses valeurs de la même période.

La hausse tendancielle de la progressivité macroéconomique de l'impôt depuis les années '70 se trouve donc inversée au milieu de la décennie '80 mais sans que la réforme fiscale introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 n'ait renforcé significativement cette tendance légèrement baissière de la progressivité.

B. De la progressivité de l'impôt à son élasticité au revenu imposable; mesure du coût des réformes fiscales au cours de la dernière décennie (chapitre III)

Le coefficient de progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques équivaut à l'élasticité de l'impôt à son assiette si, notamment, les règles fiscales demeurent inchangées d'une année de référence à l'autre (politique constante).

Le coefficient de progressivité est égal au rapport entre le taux marginal moyen et le taux moyen de l'impôt. L'impôt des personnes physiques étant un impôt

progressif, le taux marginal moyen est supérieur au taux moyen de sorte que l'élasticité de l'impôt à son assiette est supérieure à l'unité, à politique constante.

Une estimation, par régression sur 20 années, de la relation entre l'impôt et son assiette fait apparaître une élasticité effective supérieure à l'unité, mais significativement inférieure à l'élasticité à politique constante. Correction faite des éventuelles indexations barémiques, l'élasticité effective de l'impôt moyen au revenu imposable moyen s'établit à 1,22 alors que l'élasticité à politique constante est comprise dans une fourchette de 1,55 à 1,73.

Ce résultat correspond aux attentes: diverses modifications réglementaires furent en effet apportées au régime de l'impôt des personnes physiques à partir du début des années '80, de sorte à modérer la tendance naturellement haussière de son taux moyen.

Les mesures les plus récentes et les plus importantes sont la réforme de 1985 et la réforme de 1988 qui, toutes deux, ont entraîné une baisse de la pression fiscale.

La réforme de 1985, connue sous le nom de "loi Grootjans", établit un plan pluri-annuel de réduction de l'impôt des personnes physiques sur 4 exercices d'imposition (de l'exercice d'imposition 1987 à l'exercice d'imposition 1990). Pour l'essentiel, ce plan prévoyait une révision de l'aménagement familial de l'impôt (extension graduelle du fractionnement du revenu entre conjoints et renforcement du décumul partiel des revenus pour les bas revenus), l'indexation de certains paramètres de la législation fiscale, un relèvement des tranches exonérées d'impôt (les minima imposables) et une réduction des taux marginaux.

La réforme de 1988 prend le relais des dispositions de la loi "Grootjans" et en étend la portée. Pour l'essentiel, la réforme instaure le décumul total des revenus professionnels des conjoints, un renforcement du fractionnement sous l'appellation "quotient-conjugal", une révision des taux marginaux (notamment la suppression des taux les plus élevés) et la limitation du nombre des tranches du barème, un relèvement du revenu exempté d'impôt et l'augmentation des réductions pour enfants "à charge", l'extension de l'indexation à tous les paramètres de la législation fiscale et d'autres mesures de déductions ou abattements.

Mesuré à l'aune de l'écart entre l'élasticité à politique constante et l'élasticité effective de l'impôt, l'impact de l'ensemble de ces réformes se monte à 149 milliards de francs pour l'exercice d'imposition 1993, par rapport à une situation théorique d'évolution spontanée de l'impôt hors réformes et à indexation parfaite des barèmes fiscaux.

Diverses mesures interviennent à partir de l'exercice d'imposition 1994, dont l'effet est d'augmenter la pression fiscale: introduction de la Contribution complémentaire de crise, désindexation de certains paramètres de la législation, indexation des autres paramètres sur base de l'indice "santé".

Ces accroissements d'impôt ne compensent que très partiellement les mesures d'allégement intervenues auparavant. Ainsi, l'impact de l'ensemble des modifications réglementaires apportées au régime de l'impôt des personnes physiques

depuis l'exercice d'imposition 1986 se monte toujours, pour l'exercice d'imposition 1996, à plus de 109 milliards de francs, par rapport à une évolution à politique constante et à indexation parfaite des barèmes fiscaux.

Par conséquent et moyennant quelques réserves méthodologiques, l'on peut établir que, si les règles fiscales étaient restées inchangées depuis l'exercice d'imposition 1986, le taux moyen de l'impôt de l'exercice d'imposition 1996 serait de 28,4% avec indexation parfaite des paramètres fiscaux ou de 32,7% sans indexation, au lieu des 25,5% effectivement observés.

Par ailleurs, 10 années de désindexation totale des paramètres fiscaux auraient représenté un écart de 4,3 points du taux moyen de l'impôt, par rapport à une situation d'indexation parfaite durant cette même période.

C. L'assiette de l'impôt des personnes physiques: de l'assiette macroéconomique à la base taxable enrôlée (chapitre IV)

La comparaison des données macroéconomiques comptables et des statistiques fiscales permet d'évaluer le taux d'enrôlement macroéconomique des différentes catégories de revenus professionnels ou de remplacement.

Il ressort de cette comparaison que les salaires enrôlés (avant déduction des charges professionnelles) représentent, en moyenne de période, 95% de l'évaluation de la masse salariale imposable en Comptabilité nationale. L'écart s'explique par la prise en compte, en Comptabilité nationale, de certaines rémunérations salariales qui échappent à l'impôt national sur le revenu (chèques-repas, salaires versés à des non résidents, salaires versés "au noir" et autres). Les charges professionnelles réelles et forfaitaires déductibles, environ 10,5% des salaires enrôlés durant les années '80, chutent brutalement par suite de la réforme fiscale introduite lors de l'exercice d'imposition 1990, pour ne plus représenter que 8,5% des salaires enrôlés de l'exercice d'imposition 1996.

Les revenus des indépendants enrôlés représentent, pour l'exercice d'imposition 1996, 57% de l'évaluation de leurs revenus imposables en Comptabilité nationale. Ce taux d'enrôlement est assez stable depuis l'exercice d'imposition 1990, après une baisse sensible durant les années '80 (il se monte à 70% pour l'exercice d'imposition 1983). Il convient de considérer ces chiffres avec réserve: d'une part, l'approximation macroéconomique néglige certains éléments imposables et, d'autre part, le comptable national estime le revenu des indépendants à partir des données fiscales et d'hypothèses relatives à la fraude.

A supposer que le taux d'enrôlement des prépensions et des pensions publiques soit identique à celui des salaires (94% pour l'exercice d'imposition 1996), le taux d'enrôlement des pensions (et allocations assimilées) des salariés du secteur privé et des indépendants serait de 80% pour l'exercice d'imposition 1996, en hausse quasi-constante au cours de la période sous revue (59% pour l'exercice d'imposition 1983). La faiblesse de ce taux d'enrôlement tient au fait que certaines allocations peu élevées (comme des pensions attribuées à des isolés ou à des veuves pour qui elles constituent le seul revenu) sont frappées d'un impôt nul et, à ce titre, échappent à l'enrôlement systématique. Des modifications de la

pratique administrative à cet égard expliquent la progression du taux d'enrôlement des pensions. Le taux d'enrôlement des allocations de chômage et allocations assimilées se monte à 62% pour l'exercice d'imposition 1996 contre 72% pour l'exercice d'imposition 1983. Le taux d'enrôlement des indemnités de l'Assurance Invalidité est d'environ 75%.

D. Contribution de différentes catégories socio-professionnelles à l'impôt des personnes physiques (chapitre V)

Chercher à évaluer la part de l'impôt des personnes physiques spécifiquement afférente aux revenus salariaux, aux revenus des indépendants ou aux revenus de remplacement est une démarche relativement spacieuse eu égard à la réalité du régime fiscal. Les revenus sont en effet globalisés dans le calcul de l'impôt: un contribuable amené à cumuler des revenus de natures diverses verra sa charge fiscale, par le jeu de la progressivité, différente de l'impôt qui frapperait isolément ces divers revenus.

Il reste cependant intéressant, même au prix d'une approximation conceptuelle, d'appréhender le poids que représente l'impôt des personnes physiques pour les différentes catégories socio-professionnelles.

La méthodologie proposée repose sur l'hypothèse que le taux marginal qui s'applique à une variation du revenu imposable du contribuable moyen (c'est-à-dire le taux marginal moyen, *cf.* ci-dessus) s'applique aussi à l'écart entre le revenu moyen dans un sous-groupe quelconque de la population fiscale et le revenu moyen général. L'on suppose par ailleurs que, hormis les dispositions fiscales particulières relatives aux revenus de remplacement, le régime fiscal est strictement le même pour tous les contribuables, le seul facteur expliquant des taux d'impôts différenciés et propres aux sous-groupes de la population fiscale étant donc le niveau du revenu imposable moyen dans chacun de ces sous-groupes.

Il ressort de cette méthodologie que, pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt à charge des salariés du secteur des entreprises se monte à 542,1 milliards de francs et l'impôt à charge des salariés du secteur des administrations publiques à 190,9 milliards de francs. L'impôt total des salariés s'élève donc à 733 milliards de francs, soit 75,6% de l'impôt total (78,6% pour l'exercice d'imposition 1983). La contribution des salariés à l'impôt s'avère supérieure à la part des revenus salariaux dans l'assiette totale de l'impôt. Le taux moyen de l'impôt sur les salaires enrôlés, 31,7% pour l'exercice d'imposition 1996, est en effet supérieur de 6,1 points au taux moyen général de l'impôt (25,5%). Cet écart tient au fait que le revenu imposable moyen d'un contribuable salarié est supérieur à la moyenne.

Pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt à charge des indépendants se monte à 107,2 milliards de francs, soit 11,1% de l'impôt total. La contribution des indépendants à l'impôt est assez variable dans le temps -du fait des fluctuations conjoncturelles de leurs revenus- et supérieure à la part de leurs revenus enrôlés dans l'assiette totale de l'impôt. Ainsi, pour l'exercice d'imposition 1996, le taux moyen de l'impôt sur les revenus enrôlés des indépendants (27%) est supérieur de 1,5 point au taux moyen général de l'impôt (25,5%). Cependant, sur base des

données de la Comptabilité nationale quant à leurs revenus, le taux moyen de l'impôt des indépendants ne serait que de 15,5%, soit 11,5 points de moins que le taux sur les revenus des indépendants effectivement enrôlés.

Pour l'exercice d'imposition 1996, l'impôt à charge des bénéficiaires de revenus de remplacement se monte à 129 milliards de francs, soit 11,3% de l'impôt total (8,1% pour l'exercice d'imposition 1983), et son taux moyen s'établit à 12,9% des revenus enrôlés. L'écart entre le taux moyen sur les revenus de remplacement enrôlés et le taux moyen sur les autres revenus professionnels serait imputable pour 60% à la progressivité de l'impôt -la charge fiscale est plus faible sur des revenus moyens plus faibles- et pour 40% aux réductions d'impôt spécifiques aux revenus de remplacement. Compte tenu du fait qu'une part importante des revenus de remplacement n'est pas enrôlée pour cause d'impôt nul, l'on peut estimer à environ 10%, sur la période récente, le taux moyen de l'impôt sur le total des revenus de remplacement (enrôlés et non enrôlés). Enfin, il semble que les revenus de remplacement aient relativement peu profité de la réforme de 1988.

Connaissant la contribution des salariés à l'impôt des personnes physiques, l'on peut mesurer la composante fiscale du coin salarial (le coin salarial représente l'écart entre le coût salarial et le salaire disponible). Exprimée en pour-cent du coût salarial dans le secteur des entreprises, celle-ci se réduit de 20,1% en 1982 à 17,7% en 1988, chute brutalement à 15,8% en 1989 puis remonte progressivement, surtout à partir de 1993, jusqu'à 17,7% en 1996.

En terme de coin salarial, les hausses d'impôt intervenues à partir de l'exercice d'imposition 1994 annulent donc la plus grande partie de l'allègement fiscal consécutif à la réforme introduite lors de l'exercice d'imposition 1990 (revenus de 1989). La partie fiscale du coin salarial en 1996 reste cependant inférieure au niveau qui aurait été atteint à législation antérieure à 1989 inchangée.

Par ailleurs, cette hausse de la partie fiscale du coin salarial depuis 1993 s'avère plus importante que la baisse de la composante para-fiscale consécutive aux mesures récentes d'allègement de charges patronales.

E. Une équation macroéconomique de l'impôt des personnes physiques (chapitre VI)

Les procédures d'élaboration budgétaire, de même que les modèles économétriques de moyen terme ont recours, tant en prévisions qu'en variantes, à une ou plusieurs équations macroéconomiques de l'impôt des personnes physiques.

La formulation proposée intègre l'ensemble des concepts élaborés dans le cadre de la présente étude: progressivité macroéconomique de l'impôt, relations entre agrégats macroéconomiques et assiettes fiscales, taux moyens de l'impôt propres aux différentes catégories de revenus, *etc.*

En outre, l'équation module le taux de l'impôt en fonction de la variation du taux de revenu imposable, compte tenu de la progressivité de l'impôt. Elle s'avère donc adéquate dans le cadre d'exercices variantiels où la structure de la distribution des revenus est modifiée (*cf.* les mesures de réduction des cotisations sociales pour les "bas salaires" ou les opérations réduisant la durée du travail sans compensation salariale intégrale, *etc.*).



Bibliographie

Bogaert H., Debois Th., *Fiscalité et effets d'offre: une évaluation critique à l'occasion du plan fiscal pluriannuel du gouvernement*, Bureau du Plan, note (85)HJB-ThD/3683/al/4708, septembre 1985.

Bossier F., de Falleur R., Delhez Ph., Englert M., Maldague R., *Les effets macroéconomiques d'une réforme de la fiscalité*, Bureau du Plan, Planning Paper n° 15, avril 1987.

Bureau du Plan, *Fiscalité et calcul économique*, Planning Paper n° 25, décembre 1987.

Englert M., Maldague R., *Les retombées macroéconomiques du projet de réforme fiscale*, Bureau du Plan, Planning Paper n° 22, août 1987.

Englert M., *Les impacts macroéconomiques de la politique fiscale et parafiscale: analyse de l'expérience belge des dernières années*, Bureau du Plan, Planning Paper n° 30, octobre 1988.

Englert M., *Les effets macroéconomiques de la réforme fiscale*, Bureau du Plan, Planning Paper n° 42, février 1990.

Englert M., Gouzée N., Maldague R., *L'harmonisation européenne s'engage-t-elle sur la voie de la "désescalade" fiscale?*, Bureau du Plan, Planning Paper n° 50, novembre 1990.

Festjens M.-J., Hertveldt B., Verlinden J., *Macro-economische samenstelling van de loonmassa van de ondernemingssector*, Federaal Planbureau, nota (98)MJF-BH-JV/5993/al/8115, juni 1998.

Hertveldt B., Verlinden J., *Macro-economic supply side mechanisms of the Belgian economy*, Bureau fédéral du Plan, Working Paper, à paraître.

I.N.S., *Statistique fiscale des Revenus soumis à l'Impôt des Personnes physiques, Répartition par Fractions interdéciles du Revenu total net Imposable et de ses Composantes, ainsi que de l'Impôt*, Statistiques financières, publication annuelle.

Ministère des Finances, *Rapport de la Commission royale d'Harmonisation et de Simplification de la Fiscalité*, 1987.

Ministère de Finances, *La réforme fiscale: tout le monde est concerné*, 1989.

Ministère de Finances, SED, *Memento fiscal*, publication annuelle.

Saintrain M., Festjens M.-J., *Le financement alternatif: concept et évolution*, Revue belge de Sécurité sociale n° 2/1997, partie I, titre V, juin 1997.

Salien V., *De belastinghervorming in de praktijk*, ced.samsom, 1989.

Savage R., *Recettes publiques courantes 1970-91: historique, effets de structure et impulsions discrétionnaires*, Bulletin de documentation, S.E.D., Ministère des Finances, août 1992.

Standaert I., Valenduc Ch., *Le modèle de micro-simulation de l'Impôt des personnes physiques en Belgique: SIRE*, Ministère des finances, S.E.D. et S.S.T.C., Programme de recherche en économie publique, Research Paper n° 1, février 1996.

Valenduc Ch., *Analyse et prévision des recettes fiscales liées à l'impôt des personnes physiques*, Ministère des Finances, Bulletin de documentation, n° 3, mars 1988.



Liste des tableaux

TABLEAU 1 -	Calcul de la progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques (exercice d'imposition 1995)	21
TABLEAU 2 -	Calcul du taux marginal moyen barémique (exercice d'imposition 1995)	24
TABLEAU 3 -	Taux moyen, taux marginal moyen et progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques	25
TABLEAU 4 -	Coût instantané et coût total des modifications apportées au régime de l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 1987	39
TABLEAU 5 -	Contribution des salariés à l'impôt des personnes physiques	62
TABLEAU 6 -	Contribution des indépendants à l'impôt des personnes physiques	64
TABLEAU 7 -	Contribution des bénéficiaires de revenus de remplacement à l'impôt des personnes physiques	67
TABLEAU 8 -	Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle	70
TABLEAU 9 -	Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle (structure)	71
TABLEAU 10 -	Structure macroéconomique du coût salarial (secteur des entreprises)	74
TABLEAU 11 -	Structure de la valeur ajoutée nette au coût des facteurs (secteur des entreprises)	75
TABLEAU 12 -	Taux moyen de l'impôt des personnes physiques, différencié selon le taux de salaire imposable (exercice d'imposition 1996)	83



Liste des figures

FIGURE 1 -	Impôt des personnes physiques, hors précomptes mobiliers libératoires, en pour-cent du produit intérieur brut	11
FIGURE 2 -	Structure des prélèvements obligatoires	12
FIGURE 3 -	Distribution du revenu total net imposable et de l'impôt (exercice d'imposition 1995)	16
FIGURE 4 -	Coefficients de Gini du revenu total net imposable et de l'impôt des personnes physiques	16
FIGURE 5 -	Progressivité de l'impôt des personnes physiques par décile des déclarations fiscales (exercice d'imposition 1995)	22
FIGURE 6 -	Taux moyen et taux marginal moyen de l'impôt des personnes physiques	26
FIGURE 7 -	Coefficient de progressivité macroéconomique de l'impôt des personnes physiques	27
FIGURE 8 -	Variation du taux moyen de l'impôt par quantile entre les exercices d'imposition 1976, 1986 et 1996	29
FIGURE 9 -	Croissance nominale du revenu net imposable par quantile entre les exercices d'imposition 1976, 1986 et 1996	29
FIGURE 10 -	Coût instantané et coût total des modifications apportées au régime de l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 1987	39
FIGURE 11 -	Taux moyen de l'impôt des personnes physiques à politique constante de l'exercice d'imposition 1986	42
FIGURE 12 -	Revenu total net imposable	44
FIGURE 13 -	Structure du revenu total net imposable	45
FIGURE 14 -	Salaires enrôlés et approximation macroéconomique des salaires imposables	46
FIGURE 15 -	Taux des charges forfaitaires et réelles sur les salaires	47
FIGURE 16 -	Salaires enrôlés en pour-cent de l'approximation macroéconomique des salaires imposables	48
FIGURE 17 -	Revenus des indépendants enrôlés et approximation macroéconomique des revenus imposables des indépendants	49

FIGURE 18 - Revenus des indépendants enrôlés en pour-cent de l'approximation macroéconomique des revenus imposables des indépendants	49
FIGURE 19 - Revenus de remplacement enrôlés	50
FIGURE 20 - Structure des revenus de remplacement enrôlés	51
FIGURE 21 - Dépenses de pensions et pensions enrôlées	52
FIGURE 22 - Taux d'enrôlement des pensions	53
FIGURE 23 - Dépenses de chômage et allocations de chômage enrôlées	54
FIGURE 24 - Taux d'enrôlement des allocations de chômage	54
FIGURE 25 - Dépenses de l'assurance invalidité et enrôlements	55
FIGURE 26 - Taux d'enrôlement des dépenses d'invalidité	55
FIGURE 27 - Part des revenus salariaux dans le revenu total net imposable et part des salariés dans l'impôt total	62
FIGURE 28 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus salariaux	63
FIGURE 29 - Part des revenus des indépendants dans le revenu total net imposable et part des indépendants dans l'impôt total	65
FIGURE 30 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus des indépendants	65
FIGURE 31 - Part des revenus de remplacement dans le revenu total net imposable et dans l'impôt total	67
FIGURE 32 - Taux moyen de l'impôt des personnes physiques sur les revenus de remplacement et sur les autres revenus	68
FIGURE 33 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle	70
FIGURE 34 - Impôt des personnes physiques par catégorie socio-professionnelle (structure)	71
FIGURE 35 - Structure macroéconomique du coût salarial (secteur des entreprises)	73
FIGURE 36 - Structure de la valeur ajoutée nette au coût des facteurs (secteur des entreprises)	74
FIGURE 37 - Coin salarial et part salariale (secteur des entreprises)	75

Bureau fédéral du Plan

47-49, Avenue des Arts
B-1000 Bruxelles
Tél.: +32 2 507 73 11
Fax: +32 2 507 73 73
E-mail: contact@plan.be
URL: <http://www.plan.be>



Editeur responsable: Henri Bogaert - Dépot légal: D/1998/7433/9