

Rapport de la Cour des comptes sur les dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015

Exécution de l'article 81ter, 1^o, de la loi de financement

1 Introduction

En exécution de l'article 81ter, 1^o, de la loi de financement¹, la Cour des comptes a rédigé le présent rapport au sujet du montant total des dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015 à politique inchangée et de leur répartition entre les régions.

Comme le prescrit la loi spéciale, le présent rapport s'appuie sur les données transmises par le ministre des Finances le 28 octobre 2016. Le rapport est destiné au ministre des Finances et lui a été envoyé le 21 décembre 2016.

2 Dépenses fiscales régionales

Les dépenses fiscales régionales sont les réductions d'impôt et les crédits d'impôt énumérés à l'article 5/5, § 4, de la loi de financement pour lesquels les régions sont exclusivement compétentes à partir de l'exercice d'imposition 2015 et qui concernent les dépenses suivantes :

1. les dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre ;
2. les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ;
3. les dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés ;
4. les dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux ;
5. les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation à l'exclusion des intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 ;
6. les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes ;
7. les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.

¹ Loi spéciale du 16 janvier 1989 telle que modifiée en dernier lieu par la loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences.

Les montants des dépenses fiscales régionales fixés dans le présent rapport sont ceux de l'exercice d'imposition 2015 constatés au terme du délai d'imposition fixé à l'article 359 du code des impôts sur les revenus, à savoir le 30 juin 2016.

3 Politique inchangée

La Cour des comptes doit déterminer les dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015 à *politique inchangée*. L'exposé des motifs de la proposition de loi spéciale² précise ce qu'il y a lieu d'entendre par là : on entend par la notion à *politique inchangée* « selon la législation existante au 31 décembre 2013 ». Il s'agit de la législation qui était applicable à l'exercice d'imposition 2014, le dernier où ces dépenses fiscales étaient des réductions d'impôt ou des crédits d'impôt fédéraux.

Par conséquent, il convient d'abord d'examiner si les régions ou l'État fédéral ont apporté des modifications à la réglementation en ce qui concerne les dépenses fiscales régionales de nature à modifier les réductions d'impôt ou les crédits d'impôt pour l'exercice d'imposition 2015.

Dans l'affirmative, les données réelles constatées pour l'exercice d'imposition 2015 dans le cadre de la nouvelle réglementation doivent être « converties » pour déterminer le montant qu'elles auraient atteint à politique inchangée et il convient de prévoir une méthode de conversion pour chaque dépense fiscale concernée. Par contre, si la réglementation est restée inchangée, les données réelles constatées pour l'exercice d'imposition 2015 sont celles à politique inchangée.

Pour se prononcer sur la question, une liste des décrets et lois fédérales adoptés en 2014³ et qui apportent des modifications au code des impôts sur les revenus (CIR) a été dressée. Il a ensuite été examiné si ces modifications étaient applicables aux dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015 et, le cas échéant, quels effets elles ont eu.

4 Décrets des régions

En 2014, la Région flamande a adopté un décret et la Région wallonne deux décrets contenant des dispositions en matière de dépenses fiscales :

[A] Decreet van 19 december 2014 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2015

[B] Décret du 12 décembre 2014 portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité

[C] Décret du 11 décembre 2014 contenant le budget général des dépenses de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2015

² Doc. parl., Chambre, DOC 53 2974/001, p. 84-85. Développements de l'article 72, qui est ensuite devenu l'article 74 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

³ Comme la législation fiscale ne peut, en principe, pas avoir d'effet rétroactif, les décrets ou les lois relatifs à l'exercice d'imposition 2015 doivent avoir été adoptés en 2014.

La Région bruxelloise n'a adopté aucune ordonnance relative aux dépenses fiscales en 2014.

Le tableau joint en annexe 1 indique pour chaque dépense fiscale les articles concernés du CIR et les articles des décrets y apportant des modifications.

Le décret de la Région flamande et le premier décret mentionné de la Région wallonne apportent des modifications aux dépenses fiscales suivantes : 1° *bonus logement* et 2° *sécurisation contre le vol ou l'incendie*. Le deuxième décret de la Région wallonne modifie la dépense fiscale 4° *chèques ALE et titres-services*.

Ces dispositions relatives aux dépenses fiscales ne sortent toutefois leurs effets qu'à partir de l'exercice d'imposition 2016, comme il ressort respectivement des articles 108, 17 et 197 de ces décrets.

Par conséquent, les régions n'ont pas modifié la réglementation relative aux dépenses fiscales pour l'exercice d'imposition 2015.

5 Loi du 8 mai 2014

Au niveau fédéral, une loi du 8 mai 2014 a été adoptée, *modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution*.

Comme l'indique son intitulé, cette loi vise à adapter le code des impôts sur les revenus au nouvel impôt des personnes physiques régional et à rendre les règles régionales en matière d'impôt applicables aux non-résidents sous certaines conditions⁴.

La nouvelle taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques, introduite par la loi de financement (LF) telle que modifiée par la loi spéciale du 6 janvier 2014, prend la forme de centimes additionnels prélevés sur une partie de l'impôt des personnes physiques. Les régions peuvent, sur ces centimes additionnels, appliquer des réductions et des augmentations d'impôts et accorder des crédits d'impôts, desquels font aussi partie les « dépenses fiscales » (LF, art. 5/1 à 5/8).

Étant donné que l'impôt des personnes physiques régional est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015, la loi du 8 mai 2014 (L) prévoit que les articles concernés entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 (L, art. 72).

⁴ Le troisième élément concerne l'exonération de l'impôt des sociétés pour les Fonds de participation Flandre, Wallonie et Bruxelles (article 110 de la loi du 8 mai 2014 complétant l'article 180, 5° bis, CIR, via le remplacement de l'article 15 de la loi du 6 janvier 2014).

L'impôt des non-résidents (INR) demeure une compétence exclusivement fédérale, mais certaines règles fiscales régionales, parmi lesquelles les dépenses fiscales régionales, y sont appliquées (LF, art. 54/2 et L, art. 2 à 7)⁵.

L'adaptation du CIR par une loi fédérale, y compris pour les dépenses fiscales qui relèvent désormais de la compétence exclusive des régions, était nécessaire pour convertir les anciennes dépenses fiscales fédérales en dépenses fiscales régionales à partir de l'exercice d'imposition 2015.

Le tableau joint en annexe 2 donne une vue d'ensemble de cette transition. Il mentionne pour chaque dépense fiscale les articles du CIR qui étaient en vigueur pour l'exercice d'imposition 2014, les articles de la loi du 8 mai 2014 qui introduisent les nouvelles dépenses fiscales et les articles correspondants du CIR pour l'exercice d'imposition 2015.

Pour la plupart des dépenses fiscales, les modifications se limitent :

- au renvoi, en cas d'imposition commune, à l'article 130 du CIR pour le revenu imposé de chaque conjoint ;
- le cas échéant, à une adaptation à la nouvelle numérotation des articles du CIR dans les dispositions visant à exclure le cumul de plusieurs réductions d'impôt pour une même dépense.

Pour ce qui est de la fiscalité liée au logement, la conversion est plus complexe pour les raisons suivantes :

- Les régions sont exclusivement compétentes à partir de l'exercice d'imposition 2015 pour les réductions d'impôt relatives à l'habitation **propre**⁶.
- Dans le nouveau calcul de l'impôt⁷, seules les rentes alimentaires peuvent encore être déduites de l'ensemble des revenus nets imposables⁸.

Par conséquent, les dépenses liées à l'habitation propre qui étaient auparavant déductibles de l'ensemble des revenus nets imposables⁹ ont dû être converties en réductions d'impôt ou crédits d'impôt¹⁰.

⁵ En vertu du principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux ou des dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition.

⁶ Définies dans la LF, art. 5/5, § 4, alinéas 2 à 8. Dans le CIR, art. 2, § 1^{er}, 15^o, inséré par la L, art. 8, 3^o, il est renvoyé explicitement à cet article de la loi de financement.

⁷ LF, art. 5/1 à 5/8, auquel il est fait référence dans le CIR, art. 2, § 3, inséré par la L, art. 8, 4^o.

⁸ LF, art. 5/1, § 5, alinéa 2. Le CIR, art. 104, y a été adapté par la L, art. 20, 2^o.

⁹ Par exemple, le bonus logement fédéral, CIR, art. 104, 9^o, les articles 115 et 116.

¹⁰ Par exemple, le bonus logement régional, CIR, art. 145/37 et 145/38.

De même, les réductions d'impôt fédérales, telles que celles pour l'épargne à long terme et les anciens régimes de fiscalité liée au logement, accordées pour l'habitation propre ont été converties en réductions d'impôt régionales¹¹.

Parmi les réductions accordées pour les *dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation*, seule la réduction fédérale existante pour *l'isolation de la toiture* est devenue une dépense fiscale régionale (5°)¹².

Si l'on compare les articles du CIR de l'exercice d'imposition 2014 avec ceux de l'exercice d'imposition 2015, on constate que les modifications apportées au CIR par la loi du 8 mai 2014 font en sorte que l'introduction de l'impôt des personnes physiques régional, en ce compris les dépenses fiscales, soit une opération neutre pour les contribuables – tant que les régions ne prennent pas elles-mêmes des initiatives.

Étant donné que les régions n'ont pas modifié la réglementation relative aux dépenses fiscales pour l'exercice d'imposition 2015, les montants réels des dépenses fiscales enrôlés jusqu'au 30 juin 2016 sont ceux de l'exercice d'imposition 2015 à politique inchangée.

6 Données transmises par le ministre des Finances

Par lettre du 28 octobre 2016, le ministre des Finances a transmis à la Cour des comptes les montants des dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015 constatées jusqu'au 30 juin 2016.

Le tableau récapitulatif est étayé par des listes détaillées, qui mentionnent, par région et par dépense fiscale, les différentes réductions et crédits d'impôts octroyés ainsi que leurs montants, tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des non-résidents, ventilés entre contribuable et conjoint.

Les listes ont été extraites de la banque de données qui sert à calculer les enrôlements réels. Les données ont été contrôlées de manière approfondie par le service d'encadrement Expertise et Support stratégiques en collaboration avec le service de gestion des données de l'AGFisc¹³.

Les données ont été rassemblées dans un tableau récapitulatif joint en annexe 3.

Observation

En ce qui concerne la dépense fiscale 6° *rénovation habitations zone d'action positive grandes villes*, il apparaît qu'aucune des trois régions n'a accordé une réduction d'impôt pour l'exercice d'imposition 2015. Les régions n'ont en effet pas défini de zones d'action positive

¹¹ CIR, art. 145/39 à 145/46.

¹² Anciennement CIR, art. 145/24, § 1^{er}, actuellement art. 145/47. Le CIR, art. 145/24, § 1^{er}, concerne à présent un régime transitoire fédéral pour les dépenses faites en 2011 et 2012 en vue d'économiser l'énergie.

¹³ Ainsi il existe encore de minimes différences avec les chiffres qui ont été utilisés pour les calculs du budget initial 2017.

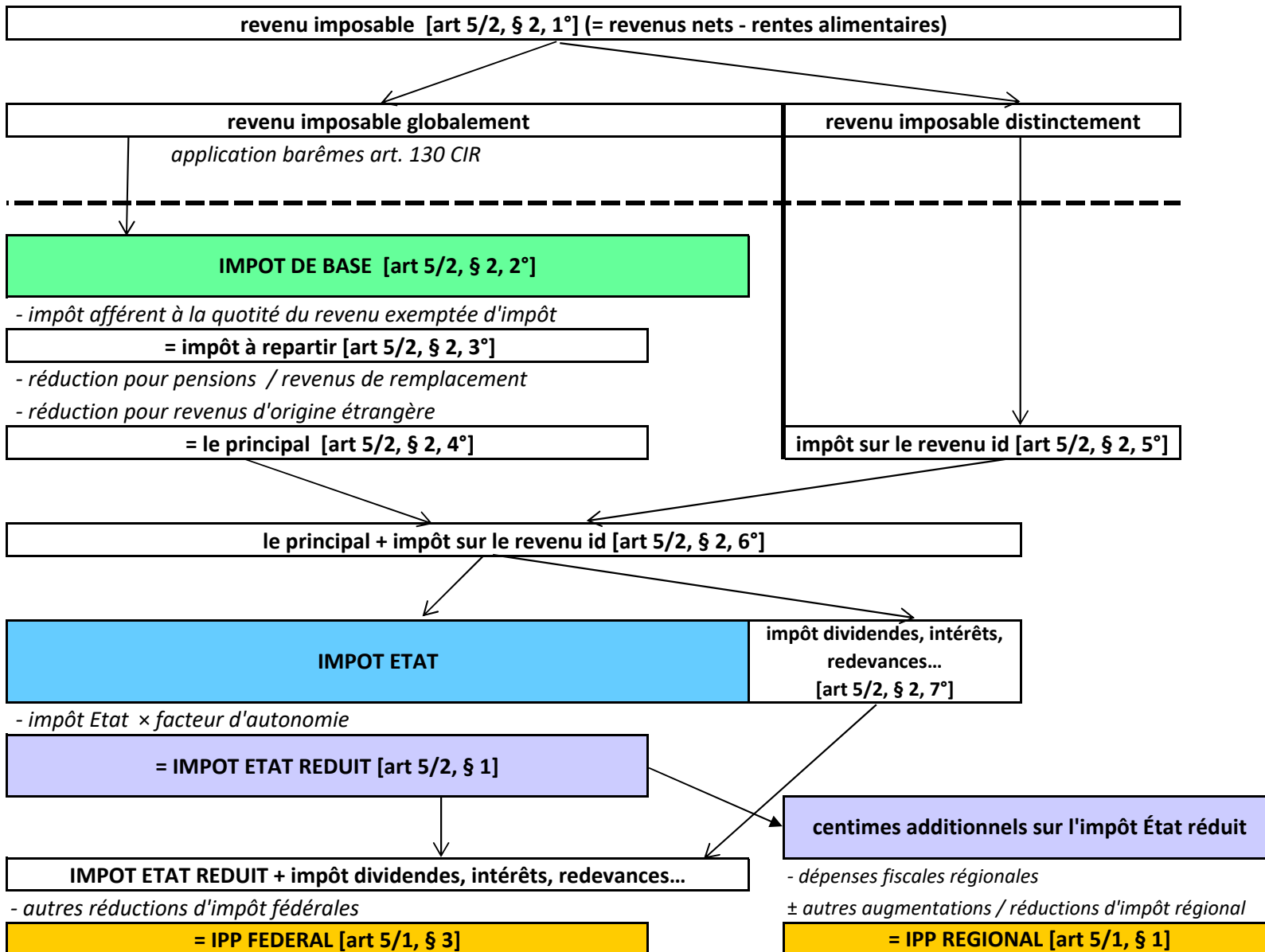
dans les grandes villes. Au niveau fédéral, le dernier arrêté royal en la matière date du 4 juin 2003 et était applicable aux années 2003 à 2011.

7 Résultat

Après avoir établi que les dépenses fiscales enrôlées jusqu'au 30 juin 2016 constituent les dépenses fiscales de l'exercice d'imposition 2015 à politique inchangée et sur la base des données transmises le 28 octobre 2016 à la Cour des comptes par le ministre des Finances, les montants définitifs de ces dépenses fiscales peuvent être fixés comme suit :

	Montant (en euros)
Région flamande	1.790.367.641,43
Région wallonne	788.086.197,83
Région bruxelloise	148.931.850,20
Total	2.727.385.689,46

ANNEXE 1 Calcul de l'impôt Etat et l'impôt des personnes physiques fédéral et régional



ANNEXE 2 Facteur d'autonomie [art. 5/2, § 1, 3^{ième} alinéa]

facteur d'autonomie = $\frac{A + B - C}{D}$	Montants A, B et C pour l'année budgétaire 2015				Σ régions	
	Région Flamande	Région Wallonne	Région Bruxelloise			
où						
A = montant total IPP attribué art. 33 (juste retour)	9 335 543 995,77	4 167 979 363,57	1 225 260 005,76		14 728 783 365,10	A
B = 4/6 du montant art. 35 ^{decies} = 40% des dépenses fiscales régionales					1 090 954 275,78	B
C ₁ = clé IPP = (IPP attribué région art. 33) / A	63,38%	28,30%	8,32%		100,00%	
C ₂ = terme négatif région (art. 33bis)	2 988 431 469,09	1 260 772 231,72	580 109 108,89		4 829 312 809,70	
C ₃ = C ₂ /C ₁	4 714 878 932,56	4 455 310 224,43	6 973 459 798,57			
C = le plus petit C ₃ des trois régions					4 455 310 224,43	C
				numérateur =	11 364 427 416,45	A + B - C
D = impôt État de l'exercice d'imposition 2015, recettes jusqu'au 31 décembre 2016				dénominateur =	45 535 568 056,04	D
				facteur d'autonomie =	24,957%	

Dépenses fiscales régionales et impôt État

Dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015 au 30 juin 2016 [art. 81 ^{ter} , 1°]						
cf. Rapport de la Cour des Comptes du 21 décembre 2016			2 227 385 689,46	40% =	1 090 954 275,78	B
Impôt État de l'exercice d'imposition 2015, recettes jusqu'au 31 décembre 2016 [art. 81 ^{ter} , 2°]						
	impôt État (calcul de l'impôt)	<i>IPP régional dû</i>	<i>IPP régional recettes</i>	<i>taux de perception</i>	recettes	
	[1]	[2]	[3]	[4] = [3] / [2]	[4] × [1]	
	45 929 427 490,39	9 231 130 026,91	9 151 970 153,83	99,1424682260%	45 535 568 056,04	D

Rapport de la Cour des comptes au sujet de la fixation du dénominateur du facteur d'autonomie

Exécution de l'article 81ter, 2°, de la loi de financement

1 Introduction

En exécution de l'article 81ter, 2°, de la loi de financement¹, la Cour des comptes a rédigé le présent rapport relatif à la fixation du dénominateur du facteur d'autonomie visé à l'article 5/2, § 1^{er}, alinéa 3, 2°.

Comme le prévoit la loi spéciale, le présent rapport s'appuie sur les données transmises par le ministre des Finances par lettre du 27 février 2017. Le rapport a été envoyé le 26 avril 2017 au ministre des Finances.

2 Dénominateur du facteur d'autonomie et *impôt État*

L'article 5/2, § 1^{er}, alinéa 3, 2°, de la loi de financement définit le dénominateur du facteur d'autonomie comme étant : *l'impôt État* de l'exercice d'imposition 2015 sur la base des recettes perçues jusqu'au 31 décembre 2016.

L'article 5/2, § 2, détermine le mode de calcul de *l'impôt État*. Celui-ci est calculé en sept étapes à partir du revenu imposable du contribuable. Cependant, *l'impôt État* n'est pas le résultat final, mais uniquement un montant intermédiaire du calcul de l'impôt.

¹ Loi spéciale du 16 janvier 1989 telle que modifiée en dernier lieu par la loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences.

En effet, en application du facteur d'autonomie, *l'impôt État* est encore réduit pour obtenir *l'impôt État réduit*, qui sert de base à l'établissement de l'impôt des personnes physiques tant *fédéral* que *régional* :

- *L'impôt des personnes physiques fédéral* s'obtient en ajoutant l'impôt afférent aux intérêts, aux dividendes, aux redevances et autres plus-values et en tenant compte des éventuelles réductions d'impôt fédérales².
- Les *centimes additionnels régionaux* sont établis à partir de *l'impôt État réduit*³ et donnent lieu, après imputation des dépenses fiscales régionales et des autres réductions ou augmentations d'impôt régionales, à *l'impôt des personnes physiques régional*.

L'annexe 1 au présent rapport présente le calcul de l'impôt des personnes physiques de manière schématique.

Le montant de l'impôt État est une étape intermédiaire du calcul de l'impôt finalement dû mais, il ne correspond à aucune recette réellement perçue. En effet, l'impôt dû dans le chef du contribuable correspond à la somme de l'impôt des personnes physiques *fédéral* et *régional* et les recettes perçues atteindront donc au maximum ce montant.

L'impôt État de l'exercice d'imposition 2015 sur la base des recettes perçues jusqu'au 31 décembre 2016 ne peut dès lors être calculé que de la manière suivante :

- Le montant total de *l'impôt État* est obtenu en additionnant pour l'ensemble des contribuables les montants correspondants du calcul de l'impôt de l'exercice d'imposition 2015.
- Il convient ensuite d'appliquer à ce montant un pourcentage de perception, qui correspond au rapport entre le montant total des recettes relatives à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2015 perçues jusqu'au 31 décembre 2016⁴ et le montant total de l'impôt des personnes physiques dû établi à la même date⁵.

3 Données transmises par le ministre des Finances

Par lettre du 27 février 2017, le ministre des Finances a communiqué le montant total de *l'impôt État* de l'exercice d'imposition 2015 et le pourcentage de perception de l'impôt des personnes physiques au 31 décembre 2016.

² Autres que l'impôt afférent à la quotité du revenu exemptée d'impôt, les réductions d'impôt pour pensions et revenus de remplacement et les réductions d'impôts pour revenus d'origine étrangère, qui sont pris en compte à un stade antérieur dans le calcul de l'impôt.

³ En vertu de l'article 81^{quater}, 1^o, les centimes additionnels s'élèvent pour l'exercice d'imposition 2015 à un pourcentage = $fa/(1 - fa)$ de l'impôt État réduit où fa représente le facteur d'autonomie.

⁴ En tenant compte naturellement des versements anticipés et des précomptes, comme le précompte professionnel.

⁵ Il va de soi que ce pourcentage de perception est identique pour la partie fédérale et la partie régionale de l'impôt des personnes physiques.

L'impôt État est tiré directement des banques de données fiscales de calcul de l'impôt.

Pour ce qui est du pourcentage de perception, le service d'encadrement Expertise et Support stratégiques du SPF Finances a, à la demande de la Cour des comptes, aussi communiqué le montant de *l'impôt des personnes physiques régional* dû (pour les trois régions ensemble) pour l'exercice d'imposition 2015 et le montant des recettes perçues jusqu'au 31 décembre 2016.

3 Résultat

À partir de ces données, le dénominateur du facteur d'autonomie, à savoir *l'impôt État de l'exercice d'imposition 2015 sur la base des recettes perçues jusqu'au 31 décembre 2016*, peut être fixé comme suit :

<i>en euros</i>		
Impôt État	[1]	45.929.427.490,39
IPP régional dû	[2]	9.231.130.026,91
Recettes jusqu'au 31 décembre 2016	[3]	9.151.970.153,83
Pourcentage de perception	[4] = [3] / [2]	99,1424682260 %
Dénominateur du facteur d'autonomie	[1] × [4]	45.535.568.056,04

Étant donné qu'après la détermination des dépenses fiscales régionales de l'exercice d'imposition 2015⁶, on a pu définir la valeur définitive du numérateur du facteur d'autonomie et que le dénominateur est à présent fixé, il est possible de calculer le facteur d'autonomie définitif visé à l'article 5/2, § 1^{er}, alinéa 3, de la loi de financement :

Numérateur	11.364.427.416,45
Dénominateur	45.535.568.056,04
Facteur d'autonomie	24,957 %

Le détail du calcul est repris en annexe 2 au présent rapport.

⁶ Cf. le rapport du 21 décembre 2016 que la Cour a rédigé en exécution de l'article 81ter, 1^o, de la loi de financement.