

## La réforme de 1988 relative à l'impôt sur le revenu et aux droits d'accises

M. FRANK, P. JEANFILS et B. THIRY\* \*\*

*Université Libre de Bruxelles      Université de Liège*

The 1988 income tax reform has as aim to put an end to the tax penalization of marriage and of households where the wife has no professional income. It also diminishes the marginal rates of income tax, previously very heavy for high incomes. The increase of excise duties will in part finance the resulting reductions in income tax. This increase is heavier for wealthier households than for more modest ones. These reforms have no significant impact on the G.N.P., but worsen some of its components : prices, employment and about all the budget deficit.

### Section 1 - Introduction

Dans une recherche précédente (M. FRANK, 1988), nous avons procédé à une analyse, sous l'angle de l'efficacité et de l'équité, de la loi Grootjans du 1<sup>er</sup> août 1985, des propositions de la Commission Royale d'Harmonisation et de Simplification de la fiscalité et de l'avant-projet de loi de réforme fiscale d'août 1987 du Ministre M. Eyskens. La présente investigation en est un prolongement. Elle a trait à des problèmes d'équité et d'efficacité de la loi Maystadt du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et

---

\* B. Thiry est l'auteur de la section 3 "L'effet de l'augmentation des droits d'accises", P. Jeanfils a converti en déciles certaines séries fiscales établies par classes de revenus par le Ministère des Finances <sup>1</sup>, M. Frank est l'auteur du restant de cette étude. Chacun n'assume de responsabilité que pour la partie qui est la sienne.

\*\* L'avis des referees anonymes, nous a permis d'améliorer le texte. Nous les en remercions sincèrement.

<sup>1</sup> La transposition en déciles de certaines séries établies par classes de revenus par le Ministère des Finances a été effectuée en suivant la méthodologie de RASCHE et AL. (1980).

modifiant des taxes assimilées au timbre. Ainsi que nous l'avons déjà signalé dans le passé, les données statistiques nécessaires à une analyse approfondie de la fiscalité sont fort incomplètes dans un pays comme le nôtre. Le groupe de travail "Réforme de la fiscalité" (1987) avait déjà déploré cet état de choses. Pour la présente étude nous avons cependant pu obtenir, grâce à la compréhension du Ministre Maystadt, toute une série de données qui nous ont été fort utiles. En ce moment également, les simulations du Bureau du Plan relatives à l'impact de la réforme Maystadt sur les grands flux macro-économiques et plus particulièrement sur les finances publiques, ne sont pas encore arrivées à leur terme. Cela nous a empêché d'approfondir, autant que nous l'aurions souhaité, le volet "efficacité" de la réforme fiscale de 1988. A cet égard, il convient de rappeler que celle-ci ne constitue qu'une étape et qu'elle devra être suivie d'autres, notamment sur le plan de l'impôt des sociétés. Faut-il souligner également que la loi du 7 décembre 1988 concerne essentiellement la taxation des revenus professionnels. Le régime d'imposition des revenus mobiliers et immobiliers n'en est affecté que marginalement.

Une autre remarque préalable s'impose et elle est d'importance. La présente étude est axée sur la problématique fiscale considérée dans le cadre de la Belgique. Or dans la perspective du Marché Unique de 1992 et, d'une manière plus générale, des impératifs de la concurrence internationale, les problèmes fiscaux belges doivent être placés dans ce contexte beaucoup plus large. Il convient de rappeler à cet égard que dans la C.E.E. la position de la Belgique est fortement contrastée (Note de conjoncture, février 1989). Si d'un côté, les impôts indirects y sont relativement modérés, d'un autre, les impôts directs y atteignent un niveau relativement très élevé, dépassé seulement par celui du Danemark et du Luxembourg. C'est tout particulièrement la hauteur des taux marginaux de l'impôt sur le revenu des particuliers que dans notre pays serait de nature à décourager l'activité de certaines couches les plus actives de la population. Certes, quand on considère l'ensemble des prélèvements fiscaux et parafiscaux, la Belgique occupe dans la C.E.E. une place médiane. Cela suggère qu'en réalité une réforme fiscale cohérente devrait s'étendre à toute la fiscalité et parafiscalité; compte tenu des prélèvements obligatoires en vigueur dans les autres pays de la C.E.E. La réforme de l'impôt des sociétés constitue en l'occurrence un élément de première importance, en ce compris le régime du précompte mobilier sur les intérêts et les dividendes.

C'est compte tenu de ces considérations générales que le lecteur devra interpréter les développements qui suivent.

## **Section 2 - Problèmes d'équité relatifs à la réforme de l'impôt sur le revenu \***

### *2.1. Considérations relatives au concept d'équité fiscale et de sa mesure*

Les problèmes d'équité des réformes fiscales qui sont abordés dans cette section font appel au concept classique de la capacité contributive. Celle-ci est fonction du revenu des contribuables. Il est vrai qu'il s'agit là d'une approche incomplète de cette problématique. En effet, d'autres paramètres, que le revenu, devraient entrer en ligne de compte, tels que l'effort professionnel, les responsabilités encourues et surtout le temps de travail et, partant, les loisirs sacrifiés (SCHOKKART, 1987). La hauteur du patrimoine du contribuable, indépendamment du revenu qu'il lui procure, doit aussi intervenir pour évaluer la capacité contributive (HANSSEN, 1962).

Une autre remarque liminaire s'impose, mais elle est d'importance. Les réformes étudiées prennent comme point de référence soit les modalités de l'I.P.P. de l'exercice 1976, soit celles de la loi Grootjans du 1er août 1985. C'est à partir de ces bases de référence que l'on émettra des considérations au sujet du caractère plus ou moins équitable de la réforme Maystadt. Il aurait évidemment mieux valu opérer des comparaisons par rapport à un système fiscal théorique, se rapprochant d'une fonction d'impôt idéale. Mais une pareille fonction d'impôt est tributaire d'un ensemble de contraintes économiques, financières et éthiques qui peuvent différer fondamentalement les unes des autres et être même conflictuelles. C'est dire les difficultés d'établir une pareille fonction fiscale idéale. C'est ainsi que sous l'angle éthique, la réduction drastique d'un taux marginal très élevé de l'I.P.P. sera considérée comme un important progrès par les adeptes de la théorie

---

\* L'auteur de cette section a bénéficié du concours d'un grand nombre de personnes. Celui de F. Desmedt et de F. Pardon lui a été particulièrement précieux. M. Shungu et P. Frank ont effectué toute une série de calculs. Enfin, M. Laduron et C. Pâques ont expurgé le texte d'un certain nombre de coquilles. E. Peeters qui devait prêter son concours en a été empêché pour des raisons professionnelles. Que tous soient sincèrement remerciés.

élitiste, par contre comme une mesure éminemment injuste, par les tenants de la théorie du maximin de RAWLS (1972). C'est donc tenant compte de ces remarques qu'il faut interpréter les considérations qui suivent sur le caractère équitable ou non des réformes fiscales étudiées.

Par classes de revenu (ou par déciles), établir la répartition des réductions d'impôts accordées aux contribuables, est une approche courante pour apprécier le caractère plus ou moins équitable d'une réforme fiscale. Ces réductions correspondent à l'écart ( $E$ ) entre l'impôt du nouveau système ( $T_n$ ) par rapport à celui en vigueur antérieurement ( $T_a$ ). Cet écart peut être exprimé de différentes façons : en valeur absolue ( $E$ ), en pourcentage de l'impôt antérieur ( $E/T_a$ ) ou en pourcentage du revenu net taxable ( $E/Y$ ).

D'aucuns recourent à l'expression  $E/(Y-T_a)$ , assimilée à la notion de "pouvoir d'achat" (COUMANS, 1988; PEETERS, 1987).

Chacune des expressions éclaire certains aspects du problème du caractère équitable d'une réforme fiscale. C'est cependant  $E/Y$  qui est à notre avis l'expression la plus significative car la plus conforme au concept de la capacité contributive.

Soit  $Y$  le revenu net taxable  
(qu'on suppose inchangé par la réforme fiscale),  
 $T_a$  l'impôt antérieur de  $Y$ ,  
 $T_n$  l'impôt nouveau de  $Y$ ,

$$E = T_n - T_a \text{ (on suppose } E < 0\text{)}.$$

On peut démontrer que

$$\frac{E}{Y} - \frac{E}{T_a} \text{ est une fonction décroissante du revenu net taxable } Y.$$

On a

$$\frac{E}{T_a} > \frac{E}{Y}$$

Cela signifie donc que les réductions d'impôt (E) résultant d'une réforme fiscale donnent l'impression d'être plus importantes quand on les relativise par rapport à l'impôt (E/Ta) que par rapport au revenu (E/Y). De même, en cas d'un impôt progressif, les variations de E/Y sont plus accentuées que celles de E/Ta. L'écart entre E/Y, E/Ta et E/(Y-Ta) peut varier également d'une classe de revenus à l'autre, voire évoluer en sens inverse. C'est ainsi que l'on a :

Classe de revenu (en 1.000 F)	E/Y	E/Ta
1.500 - 2.000	4,9 %	12,6 %
2.000 - 3.000	5,3 %	12,1 %

Pour une étude sur le caractère équitable d'une réforme fiscale le rapport E/Ta est donc de nature à nous induire en erreur. Cela ne signifie cependant pas que ce rapport est dénué de tout intérêt, surtout quand, comme c'est trop souvent le cas en Belgique, on ne dispose pas des rapports E/Y. C'est alors un second best.

## 2.2. Dispositions principales de la loi Maystadt et leur coût

Le Ministre des Finances a énuméré les grands objectifs de la réforme de l'I.P.P.

1. Diminuer le prélèvement sur les revenus du travail.
2. Mettre fin à l'injustice qui consiste à taxer des personnes qui ont un revenu inférieur au minimex.
3. Mettre fin à la pénalisation fiscale du mariage.
4. Mieux prendre en compte la dimension familiale.
5. Préparer l'échéance de 1992 en rapprochant notre fiscalité de la moyenne européenne.

6. La réforme ne peut entraîner une augmentation du déficit du budget de l'Etat.

Les principales dispositions de la loi du 7 décembre 1988 ayant pour objet d'atteindre ces objectifs figurent au tableau I. Il s'agit des points suivants :

1° le barème

2° le revenu minimum imposable

3° les modalités de taxation (décumul et splitting)

4° la réduction d'impôt pour enfants à charge.

Pour saisir la portée de ces dispositions, on les a comparées au tableau 1 avec celles correspondantes de la loi Grootjans du 1er août 1985, telles qu'elles auraient sorti leurs effets au cours de l'exercice fiscal 1990 (revenus de 1989) en l'absence de la réforme Maystadt.

La portée des dégrèvements de la nouvelle loi a été largement commentée dans la presse et dans des publications diverses (par exemple : V. SALIEN, 1988). Leur coût par grandes tranches de revenus est repris au tableau 2. La suppression du plafond du décumul (36,7 milliards) et le relèvement à 900.000 F du plafond du revenu susceptible de bénéficier du "splitting" (29,4 milliards) absorbent à eux seuls 72,6 % du coût total de la réforme Maystadt (91 milliards). Ce sont là les deux dispositions ayant pour objectif de mettre un terme à la pénalisation du mariage. Se classent loin derrière ces deux mesures, celles qui visent à mieux protéger les contribuables à bas revenus, à savoir : le relèvement du minimum exonéré et la réduction d'impôt pour revenus de remplacement (15,5 milliards, soit 17,0 % du total). On trouve très sensiblement plus bas encore le poste revenus immunisés pour personnes à charge et garde d'enfants (6,5 milliards, soit 7,8 % du total), poste qu'on pourrait qualifier de "dimension socio-démographique" de la réforme <sup>1</sup>. Se situe tout en bas du classement "la dimension économique" de la réforme, à savoir : la réduction des taux marginaux (3,0 milliards, soit 3,3 % du total).

---

<sup>1</sup> Au cours de la discussion au Sénat du projet de loi portant réforme de l'impôt sur les revenus, certaines améliorations ont été apportées aux dispositions en faveur des contribuables avec enfants à charge. Les données du tableau 4, extraites du Rapport de la Commission des Finances du Sénat 440-2, ne tiennent pas compte de ces améliorations, dont l'impact budgétaire n'est d'ailleurs pas considérable.

**TABLEAU 1**  
**Réforme du tarif et des modalités d'imposition**

	Grootjans (ex. 1990)		Maystadt (ex. 1990)		
<b>1. Barème</b>					
11 Taux minimum		23,9		25,0 %	
12 Taux moyen maximum		66,0		supprimé	
13 Taux marginal maximum		70,4		55,0 %	
<b>2. Revenu minimum imposable</b>					
21 Contribuable isolé		126.000		165.000	
22 Ménage à 1 revenu		126.000 (a)	2 x	130.000	
23 Ménage à 2 revenus	2 x	126.000	2 x	130.000	
24 Majoration du minimum imposable pour enfants à charge (majoration cumulée)					
0 enfant à charge				0	
1 enfant à charge				35.000	
2 enfants à charge				90.000	
3 enfants à charge		cf. n° 4		202.000	
4 enfants à charge				327.000	
5 enfants à charge				452.000	
6 enfants à charge				577.000	
7 enfants à charge				702.500	
<b>3. Modalités de taxation</b>					
31 Plafond du décumul (ménages à deux revenus)		796.000		supprimé	
32 Splitting (ménages à 1 revenu)					
32.1 Modalités		splitting 70/30		splitting 70/30	
32.2 Plafond		796.000		900.000	
<b>4. Réduction d'impôt par enfants à charge</b>					
		Réduction d'impôt		Réduction d'impôt	
	en % de l'impôt	minimum	maximum	isolé	ménage
1 enfant à charge	7,5 %	7.200	8.000	8.750	8.750
2 enfants à charge	20,0 %	16.625	19.500	23.750	22.500
3 enfants à charge	35,0 %	35.800	44.000	63.750	58.500
4 enfants à charge	55,0 %	71.100	90.000	116.625	109.625
5 enfants à charge	75,0 %	112.400	144.000	172.875	165.875
6 enfants à charge	95,0 %	153.700	198.000	229.125	222.125
7 enfants à charge		54.000 (b)		285.375	278.375

(a) En réalité 172.973 suite au splitting.

(b) Réduction d'impôt pour chacun des enfants supplémentaires.

Source : Ministère des Finances.

**TABLEAU 2**  
**Coût des principales mesures de la réforme de 1988,**  
**par grandes tranches de revenus (hors indexation)**

*(en millions de francs)*

Tranches de revenus (en 1.000 F)	Total en millions de F	en %	
		du total de la mesure	du total général
	<b>Décumul</b>		
0 - 750	0	0,0	
750 - 1.500	- 22.886	- 62,4	
1.500 et plus	- 13.786	- 37,6	
Total	- 36.672	- 100,0	40,3
	<b>Quotient-conjugal</b>		
0 - 750	- 14.177	- 48,3	
750 - 1.500	- 11.363	- 38,7	
1.500 et plus	- 3.815	- 13,0	
Total	- 29.355	- 100,0	32,2
	<b>Minimum exonéré et réduction d'impôt pour revenus de remplacement</b>		
0 - 750	- 11.238	- 72,5	
750 - 1.500	- 3.462	- 22,3	
1.500 et plus	- 808	- 5,2	
Total	- 15.508	- 100,0	17,0
	<b>Revenus immunisés pour personnes à charge et garde d'enfants</b>		
0 - 750	- 2.718	- 41,8	
750 - 1.500	- 3.008	- 46,3	
1.500 et plus	- 772	- 11,9	
Total	- 6.498	- 100,0	7,8
	<b>Réduction des taux marginaux</b>		
0 - 750	+ 377	+ 12,7	
750 - 1.500	+ 886	+ 29,6	
1.500 et plus	- 4.251	- 142,3	
Total	- 2.988	- 100,0	3,3
	<b>Total réforme fiscale</b>		
0 - 750	- 27.756	- 30,5	
750 - 1.500	- 39.833	- 43,8	
1.500 et plus	- 23.432	- 25,7	
Total	- 91.021	- 100,0	100,0

Source : Doc. Sénat 440-2, Session 1988-1989, 21 octobre 1988 et calculs propres.



Le cas de l'impact de la réduction des taux marginaux demande un mot d'explication. On constate, en effet, que cette réduction ne bénéficie qu'aux contribuables de la tranche de revenus 1.500.000 F et plus. Pour ceux des deux autres tranches, au contraire, cette réduction se traduit pour eux par un dégrèvement négatif, donc un alourdissement de la charge fiscale. Cette anomalie apparente s'explique par la circonstance que dans le document n°440-2 du Sénat, dont nous avons repris les données, l'impact de la réduction des taux marginaux est considéré comme un *solde*, après prise en compte préalable de toutes les autres réductions prévues par la réforme. Ce qui importe avant tout pour le contribuable c'est l'effet total de l'ensemble des mesures figurant au tableau 2. A cet égard, on a ce qui suit :

Tranches de revenus (en 1.000 F)	Impact global (en millions de F)	Nombre de contribuables (en millions)	Impact par contribuable (en francs)
0 - 750	- 27.756	2.591,1	- 10.712
750 - 1.500	- 39.833	1.131,4	- 35.219
1.500 et plus	- 23.432	203,4	- 115.224
	- 91.021	3.925,9	- 23.185

Cette présentation, au niveau du total, qui tient compte du nombre de contribuables, nous n'avons pas pu l'effectuer au niveau de ses composantes, par manque de données disponibles à cet effet. Ultérieurement, nous nous efforcerons de contourner cette difficulté pour certains objectifs de la réforme fiscale.

En réalité, le coût budgétaire de l'ensemble des allègements fiscaux de la loi Maystadt se chiffrerait non pas à 91,0 milliards, mais serait de l'ordre de 96,6 (voir à ce sujet tableau 5). La différence de  $96,6 - 91,0 = 5,6$  milliards serait due, d'après le Ministère des Finances, aux postes énumérés ci-après, dont le traitement automatisé eu égard à leur dispersion dans la masse des contribuables, s'est avéré trop incertain quant à leurs résultats :

<i>En milliards de francs</i>	
- Déduction pour frais de garderie d'enfant de moins de 3 ans	- 1,2
- Cumul des revenus autres que professionnels	+ 2,0
- Réduction pour autres personnes à charge que les enfants	- 0,2
- Récupération mécanique sur réductions d'impôt pour revenus de remplacement due à l'augmentation du revenu exempté	+ 5,0
Total	----- + 5,6

La plupart des réflexions et tableaux qui suivent tablent sur le coût total de la réforme de 96,6 milliards. En effet, la documentation détaillée que le Ministère des Finances a bien voulu nous communiquer prend ce montant en considération.

### *2.3. Mesures compensatoires*

Un des objectifs du Gouvernement lors de la réforme fiscale du 7 décembre 1988 était que celle-ci n'entraîne pas une augmentation du déficit du budget de l'Etat. Cette loi contient dès lors un certain nombre de mesures compensatoires destinées à financer le coût des dégrèvements fiscaux prévus, mesures qui sont (ou seront) complétées par des arrêtés royaux. La nature et le rendement budgétaire de ces mesures figurent au tableau 3. Au total, la recette escomptée est de l'ordre de 94,0 milliards pour l'exercice 1990. Des chiffres assez disparates, parfois condensés, parfois plus détaillés, figurent dans les documents officiels et d'autres sources. Nous avons opté pour l'évaluation la plus optimiste, tout en la considérant comme provisoire. Certains postes, comme le produit de la T.V.A. induit par la hausse des droits d'accises (+ 5,0 milliards) et une meilleure perception de l'impôt (+ 7 milliards) sont-ils fixés à un niveau trop élevé ? Il serait intéressant, en temps voulu, que des précisions soient fournies au Parlement et à l'opinion

publique à propos du rendement effectif de chacun des postes figurant au tableau 3.

**TABLEAU 3**  
**Mesures compensatoires destinées à financer le coût**  
**de la réforme Maystadt de 1988 (exercice 1990)**

*(En milliards de F)*

- Frais de voiture	10,0
- Réduction pour investissement	9,5
- Frais de restaurant et de réception	4,5
- Frais de vêtements	2,4
- Charges professionnelles forfaitaires	6,0
- Intérêts et crédit d'impôt	3,3
- Adaptation imputation précompte mobilier	0,6
- Quotité forfaitaire d'impôt étranger (Q.F.I.E.)	2,5
- Plus-values	1,5
- Revenus définitivement taxés (R.D.T.)	2,5
- Participations bénéficiaires assurances-vie	2,2
- Impôt des non-résidents	1,5
- Droits d'accises	35,0
- Droits d'enregistrement	0,5
- T.V.A. (sur augmentation des accises)	5,0
- Meilleure perception de l'impôt	7,0
	94,0

Source : Doc. Chambre des Représentants n° 597/7-88/89,  
du 24 novembre 1988,  
Exposé général du Budget de 1989 et sources diverses.

#### *2.4. Réductions de l'I.P.P. par déciles*

Les réductions d'impôt, pour l'exercice 1990, prévues par la loi Maystadt (E) ont été calculées en comparant le produit du nouvel impôt (Tn) avec celui qui découlerait de l'application à l'exercice 1990 des dispositions de la

loi Grootjans du 1er août 1985 ( $T_a$ ). Ces calculs ont été effectués hors impact de l'inflation. On a :

$$E = T_n - T_a$$

Le produit de l'impôt Maystadt ( $T_n$ ), par déciles et pour les dix-neuvième et vingtième vingtiles, tant pour l'ensemble que par contribuable, figure au tableau 4. Ce tableau contient également, suivant la même ventilation, le nombre de contribuables, le revenu imposable total et moyen, ainsi que le taux de taxation. La colonne 7 du tableau 4 a trait à l'indice de l'impôt par contribuable (L'I.P.P. moyen pour l'ensemble des contribuables 167.73 F = 100). Ce tableau est fourni à titre documentaire.

Par contre le tableau 5 est fondamental dans le cadre de la présente recherche sur l'égalité de la réforme de l'I.P.P. Il contient, par déciles et pour le dix-neuvième et vingtième vingtiles, les réductions de l'I.P.P. ( $E$ ) de la loi Maystadt par rapport au produit de cet impôt dans le régime de la loi Grootjans ( $T_a$ ). Ces dégrèvements sont calculés pour le total des contribuables de chacun des déciles et par contribuable, ainsi que pour ces dégrèvements exprimés en % du revenu imposable ( $E/Y \times 100$ ). La colonne 6 du tableau 5 se rapporte à l'indice de ces  $E/Y$  par rapport à la moyenne des  $E/Y$  pour l'ensemble des contribuables (- 3,59 % = 100,0).

On relève que les contribuables du vingtième vingtile bénéficient de 25,0 % du total des dégrèvements, contre 1,9 % pour les contribuables du 1er décile, soit un rapport de 1 à 13. Ces rapports pourraient être sensiblement plus élevés, si l'on comparait les dégrèvements entre le 1er et le vingtième vingtiles. Les rapports sont les mêmes si au lieu de considérer les dégrèvements pour le *total des contribuables* par décile ou vingtile on les établissait pour le *contribuable moyen* de ces déciles et vingtiles.

Sous l'angle de l'étude du caractère équitable d'une réforme fiscale, ce sont les dégrèvements en pourcentage du revenu imposable ( $E/Y$ ) qu'il faut prendre en considération (section 2.1). On relève (tableau 5, colonne 5) que la valeur des  $(E/Y) \times 100$  sont - 3,15 % pour le premier décile, - 5,7 % pour le vingtième vingtile, soit un rapport de 1,0 à 1,6. Pour mieux mettre en évidence l'inégalité des dégrèvements par rapport aux revenus correspondants, la colonne (6) du tableau 5 les exprime en indices (le  $E/Y$  en % pour l'ensemble des contribuables - 3,59 % = 100,0). On relève alors que l'indice

**TABLEAU 4**  
**Revenu imposable, I.P.P. et taux de taxation relatif à la loi du 7 décembre 1988**  
**(exercice 1990)**

Déciles (1)	Revenu moyen par contribu- ble du décile correspondant (2)	Revenu moyen total (en millions de F) (3)	I.P.P. total (en millions de F) (4)	Taux de taxation en % (5)	I.P.P. moyen (en F) (6)	Indice du taux de taxation par rapport à la moyenne (167.733 F = 100,0) (7)
1	145.949	57.298	484	8,40	12.262	7,3
2	272.731	107.071	12.836	12,0	32.695	19,5
3	365.531	143.418	20.758	14,5	52.874	31,5
4	450.783	176.972	29.276	16,5	74.572	44,5
5	537.090	210.855	38.879	18,2	99.033	59,0
6	630.363	247.473	50.224	20,3	127.930	76,3
7	735.568	289.953	64.452	22,2	164.172	97,9
8	876.764	344.207	24.000	24,4	213.965	127,6
9	1.086.638	426.601	116.048	27,2	295.597	176,2
10	1.760.235	691.047	237.207	34,3	604.214	360,2
19ème	1.376.916	270.280	81.867	30,3	417.061	248,6
20ème	2.143.553	420.767	155.340	36,9	791.364	471,8
Total	2.694.908	689.776	658.499	24,4	167.733	

Source : Ministère des Finances et calculs propres.

**TABLEAU 5**  
**Dégrèvement prévu par la loi du 7 décembre 1988 (exercice 1990)**  
**en valeur absolue (E) et en pourcentage du revenu imposable (E/Y)**

Déciles (1)	Dégrèvement total (en millions de francs) (2)	Dégrèvement par décile en % du total des dégrèvements (3)	Dégrèvement par contribuable (en F) (4)	Dégrèvement en % du revenu imposable (5)	Indice du dégrèvement par rapport à la moyenne totale des dégrèvements (3.59 = 100,0) (6)
1	- 1.807	1,9	- 4.603	3,15	87,8
2	- 3.100	3,2	- 7.896	2,90	80,8
3	- 4.051	4,2	- 10.319	2,83	78,8
4	- 4.981	5,2	- 12.688	2,82	78,6
5	- 5.993	6,2	- 15.265	2,84	79,1
6	- 7.185	7,4	- 18.309	2,91	81,1
7	- 8.724	9,0	- 22.222	3,01	83,8
8	- 10.944	11,3	- 27.877	3,18	88,6
9	- 14.911	15,4	- 3.791	3,50	97,5
10	- 34.920	36,1	- 88.945	5,05	140,7
Vingtiles					
19ème	- 10.747	11,1	- 54.717	4,0	111,4
20ème	- 24.173	25,0	- 123.146	5,7	158,8
Total	- 96.620	100,0	- 24.611	3,59	

Source : Ministère des Finances et calculs propres.

est décroissant dans la zone du deuxième au quatrième décile (87,8 % à 78,6 %), puis nettement croissant dans la zone du cinquième décile et au-delà (7,91 à 158,8 %).

Ainsi donc, au niveau de la réduction d'impôt par rapport au revenu imposable correspondant, la réforme Maystadt s'avère :

1. assez restrictive pour les contribuables aux revenus les plus bas, mais moins dans le cas du premier décile;
2. sensiblement plus restrictive pour les autres contribuables à bas revenus et ceux à revenus moyens assez modestes;
3. toujours nettement restrictive pour les autres contribuables à revenus moyens, mais moins que dans la catégorie précédente;
4. franchement élitiste pour les contribuables à hauts revenus et surtout pour ceux aux revenus les plus élevés.

Les causes de ce classement, comme on l'a déjà vu (section 2.2.), sont multiples : le relèvement du minimum imposable, la réduction des taux marginaux les plus élevés, la suppression du plafond du décumul des revenus imposables, le relèvement du plafond du quotient familial, etc. Il s'agit au tableau 5 de dégrèvements pour l'ensemble des contribuables. Ils varient considérablement, comme on le verra à la section 2.5, selon qu'il s'agit d'un contribuable isolé, d'un ménage à un revenu ou à deux revenus et au sein de chacun de ces trois types de contribuables, en fonction de la classe de revenus à laquelle ils appartiennent. Pour émettre une appréciation réellement valable sur le caractère équitable ou non de la réforme de l'I.P.P. de 1988, il importe également de l'insérer dans le cadre de l'ensemble des modifications apportées à cet impôt dans le passé, à celles de l'impôt indirect, voire à celle de la sécurité sociale. Un essai dans ce sens, quoique bien partiel seulement, est effectué plus loin (section 2.6 et section 3).

## 2.5. Régime de taxation des isolés et des ménages à un ou deux revenus - Les réductions pour enfants à charge

### 2.5.1. Régime de taxation des isolés et des ménages à un ou deux revenus

Les réductions d'I.P.P. (E), par grandes tranches de revenus, accordées par la loi Maystadt, selon qu'il s'agit d'un contribuable isolé, d'un ménage à un revenu ou d'un ménage à deux revenus, figurent au tableau 6. Faute de données disponibles, nous n'avons pas pu exprimer ces réductions au tableau 6 par rapport aux revenus correspondants (E/Y), mais seulement par rapport à l'impôt antérieur (E/Ta), ce qui n'est pas une solution bien satisfaisante (section 2.2).

On relève une différence importante, selon le type de ménage, entre la valeur moyenne tant des E que des E/Ta. Au niveau de l'ensemble des contribuables, le dégrèvement est le plus prononcé pour les ménages à un revenu (E = -40.889 F par ménage; E/Ta = - 20,52 %), sous l'effet, notamment, du relèvement du plafond du quotient conjugal de 796.000 à 900.000 F. Se classent en deuxième position, les ménages à deux revenus (E = - 35.264 F; E/Ta = - 12,26 %), en raison, notamment, de la suppression du plafond antérieur de 796.000 en matière de décumul. Les réductions correspondantes pour les contribuables isolés sont les plus modérées (E = - 8.888 F; E/Ta = - 7,84 %). Ainsi que nous l'avons signalé (section 2.3), la loi Maystadt privilégie l'élimination des dispositions pénalisant fiscalement le mariage et la femme au foyer. Il résulte du tableau 2 que ces deux mesures totalisent 73,6 % du total des dégrèvements (- 91,0 milliards).

Des différences apparaissent également selon la tranche de revenus dans laquelle se rangent les trois types de ménage. En attribuant respectivement les cotes A, B et C aux groupes de contribuables dont le dégrèvement relatif (E/Ta) est le plus élevé, moyen ou le plus bas (exprimés en indices, avec le dégrèvement moyen pour l'ensemble des contribuables = 100,0), on a :



**TABLEAU 6**  
**Répartition des réductions d'I.P.P. (E) par grandes tranches de revenus imposables, selon que le contribuable est un isolé, un ménage à un revenu ou un ménage à deux revenus**

Tranches de revenus (en 1.000 F)	Isolé				Ménage à 1 revenu				Ménage à 2 revenus			
	en Francs		en % de l'impôt		en Francs		en % de l'impôt		en Francs		en % de l'impôt	
	E (2)	Indice 8.888 = 100 (3)	E/T (4)	Indice 7,84 % = 100 (5)	E (6)	Indice 40.889 = 100 (7)	E/T (8)	Indice 20,52 = 100 (9)	E (10)	Indice 35.264 = 100 (11)	E/T (12)	Indice 12,26 = 100 (13)
0 - 750	-8.319	93,6	-9,91%	126,4	-26.862	65,7	-28,97%	141,2	-10.234	29,0	-11,04%	90,0
750 - 1.500	-10.387	116,9	-3,17%	40,4	-56.680	138,6	-18,79%	91,6	-35.445	100,5	-11,77%	96,0
1.500 en +	-54.710	615,5	-5,40%	68,9	-135.041	330,3	-13,48%	65,7	-117.399	332,9	-13,58%	110,8
Total (Indice)	-8.888 (100,0)	100,0	-7,84%	100,0	-40.889 (460,0)	100,0	-20,52%	100,0	-35.264 (396,9)	100,0	-12,26%	100,0
Total pour l'ensemble des contribuables	-15.571				-31.855				-49.195			
- en millions de francs	16,1				33,0				50,9			
- en % de la réduction totale 96.620 millions												

Source : Ministère des Finances et calculs propres.

Tranches de revenus (en 1.000 F)	Isolés	Ménage à un revenu	Ménage à deux revenus
0 - 750	A	A	C
750 - 1 500	C	B	B
1500 et plus	B	C	A

L'explication de ce classement est rendue malaisée par la circonstance que l'on a dû recourir aux valeurs de  $E/Ta$  et non pas de  $E/Y$ . Or,  $Ta$  dépend à la fois de  $Y$  et de toute une série d'autres paramètres (section 2.2). Pour les ménages à deux revenus, c'est évidemment la suppression du plafond antérieur de 796.000 F pour le décumul qui est le facteur déterminant. Il ne faut pas non plus perdre de vue que ce classement a trait à des indices par rapport à la valeur moyenne de  $E/Ta$  pour l'ensemble des contribuables. Si ce classement donne de ce fait l'impression que la modulation des dégrèvements accordés est plus équitable pour des contribuables isolés que pour les ménages à deux revenus, les dégrèvements en valeur absolue ( $E$ ) varient entre - 8.319 F et - 54.710 F pour ceux-là, entre - 10.234 F et - 117.399 F pour ceux-ci.

### 2.5.2. Les réductions pour enfants à charge

On a déjà vu que le coût global des réductions d'impôt pour enfants à charge est fort modeste : 6,5 milliards en tout, soit seulement 7,8 % du total de 91 milliards des dégrèvements consentis par la loi Maystadt (tableau 2).

On ne dispose que de données ponctuelles en ce qui concerne la différence entre les dégrèvements accordés en fonction du nombre d'enfants à charge par rapport aux ménages sans enfant. La démarche la plus intéressante pour montrer ces différences consiste, à notre avis, à comparer pour un certain nombre de revenus imposables, la différence entre les taux de taxation ( $E/Y$ ) pour des ménages à 1, 2, 3, 5 ou 7 enfants à charge, avec les taux cor-

respondants pour des ménages sans enfant. Pour simplifier la comparaison, il est supposé qu'il s'agit toujours de ménages à un revenu <sup>1</sup>.

On relève (tableau 7) que les différences de taux de taxation sont minimales pour les ménages à un ou deux enfants par rapport aux ménages sans enfant (0 à - 0,5 %), que ces différences sont en général plus élevées mais toujours bien modestes (0 à - 2,5 %) pour les ménages à trois enfants et plus. On note une différence négative du dégrèvement par rapport aux ménages sans enfant (donc une majoration du taux de taxation) pour certains ménages. Cette anomalie apparente s'explique par la circonstance que déjà avant la réforme Maystadt de 1988, ces ménages ne payaient pas d'I.P.P. en raison du mécanisme déjà existant de la réduction d'impôt pour enfants à charge, alors que les ménages sans enfant aux revenus correspondants étaient taxés. Une analyse portant sur un nombre plus élevé de cas ponctuels que ceux figurant au tableau 7 montrerait le caractère parfois erratique des variations de E/Y en fonction soit du revenu, soit du nombre d'enfants à charge.

On ne peut s'empêcher de penser que la nouvelle loi, comme les textes antérieurs, est un instrument qui ne tient pas compte d'une manière adéquate de la charge financière réelle que la présence d'enfants représente pour les parents. Tel est d'ailleurs également l'avis de F. VAN ISTENDAEL (1987) et de I. NICAISE (1987). La nouvelle loi a sans doute "amélioré" certains défauts du mécanisme antérieur dans ce domaine (par exemple, en supprimant fort opportunément la fourchette antérieure entre la réduction minimum et maximum de l'impôt en fonction de la hauteur du revenu des contribuables avec enfants), elle ne les a pas fondamentalement corrigés. Pour le surplus, le régime de non-taxation des allocations familiales entrave également l'obtention d'un système conforme à la capacité contributive des ménages selon le nombre de leurs enfants (M. FRANK, 1987, F. VAN ISTENDAEL, 1987).

---

<sup>1</sup> Pour connaître les réductions elles-mêmes et non pas leur différence par rapport aux réductions d'un ménage à un revenu sans enfant, comme cela est le cas au tableau 8, il suffit d'additionner les chiffres des colonnes se rapportant à 1 à 7 enfants à charge avec ceux de la colonne 0 enfant. C'est ainsi, par exemple, que pour un ménage avec 3 enfants ayant un revenu imposable de 824.348 F, la réduction totale est  $1,7 + 5,6 = - 7,3 \%$ .

**TABLEAU 7**  
**Différence des réductions des taux de taxation (E/Y) pour les ménages à un revenu ayant 1, 2, 3, 5 ou 7 enfants à charge par rapport aux taux correspondants d'un ménage à un revenu n'ayant pas d'enfants à charge**

Revenu imposable (Y) en F	Nombre d'enfants à charge						
	0 (a)	1 (b)	2 (b)	3 (b)	5 (b)	7 (b)	
355.663	5,4	0,4	1,8	- 3,1	- 5,4	- 5,4	
548.638	4,9	0,1	0,5	3,3	- 4,5	- 4,9	
824.348	5,6	0,1	0,3	1,7	2,5	- 5,6	
1.048.154	5,4	0,0	0,3	1,3	2,1	1,4	
1.448.616	5,0	0,0	0,2	1,0	1,5	1,8	
3.377.292	6,2	0,0	0,1	0,4	0,6	0,7	

(a) E/Y en % dans le cas d'un ménage à 1 revenu sans enfant

(b) Différence des E/Y en % pour les ménages à 1 revenu avec 1, 2, 3, 5 ou 7 enfants à charge par rapport aux ménages sans enfant

(c) 0 signifie soit nul soit < 0,01 %

Source : Ministère des Finances.

*2.6. Comparaison entre les dégrèvements prévus par la loi Maystadt de 1988, ceux de la loi Grootjans de 1985 et ceux de l'ensemble des mesures prévues entre les exercices 1976 et 1990*

Pour émettre une appréciation vraiment satisfaisante sur l'équité de la réforme Maystadt de 1988, il ne suffit pas, comme on l'a déjà fait remarquer (section 2.4) d'établir les dégrèvements qu'elle comporte seulement par rapport au régime de la loi Grootjans de 1985. Il est indispensable d'élargir la comparaison aux réformes introduites avant la loi de 1985. Car il est parfaitement possible qu'une réforme à une époque donnée ait pour objectif soit de rectifier ce que des réformes antérieures avaient d'excessif, soit d'étendre la portée de mesures antérieures.

Pour des raisons statistiques, nous nous limiterons à une comparaison entre les dégrèvements de la loi Maystadt de 1988, ceux de la loi Grootjans de 1985 et , enfin, ceux de toute une série de dispositions fiscales antérieures, dont les plus importantes sont le décumul et le quotient familial plafonnés.

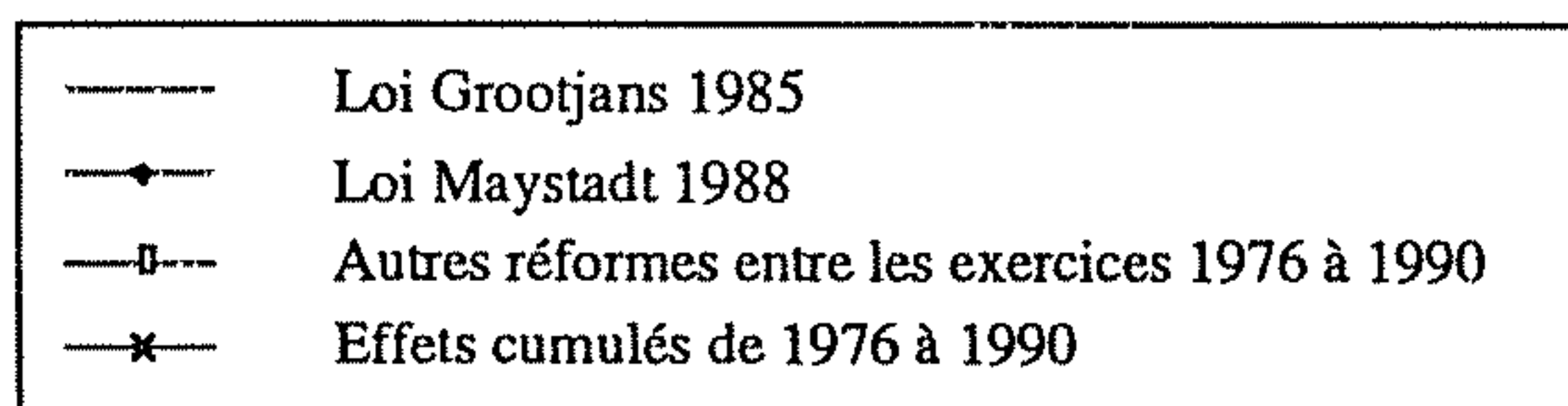
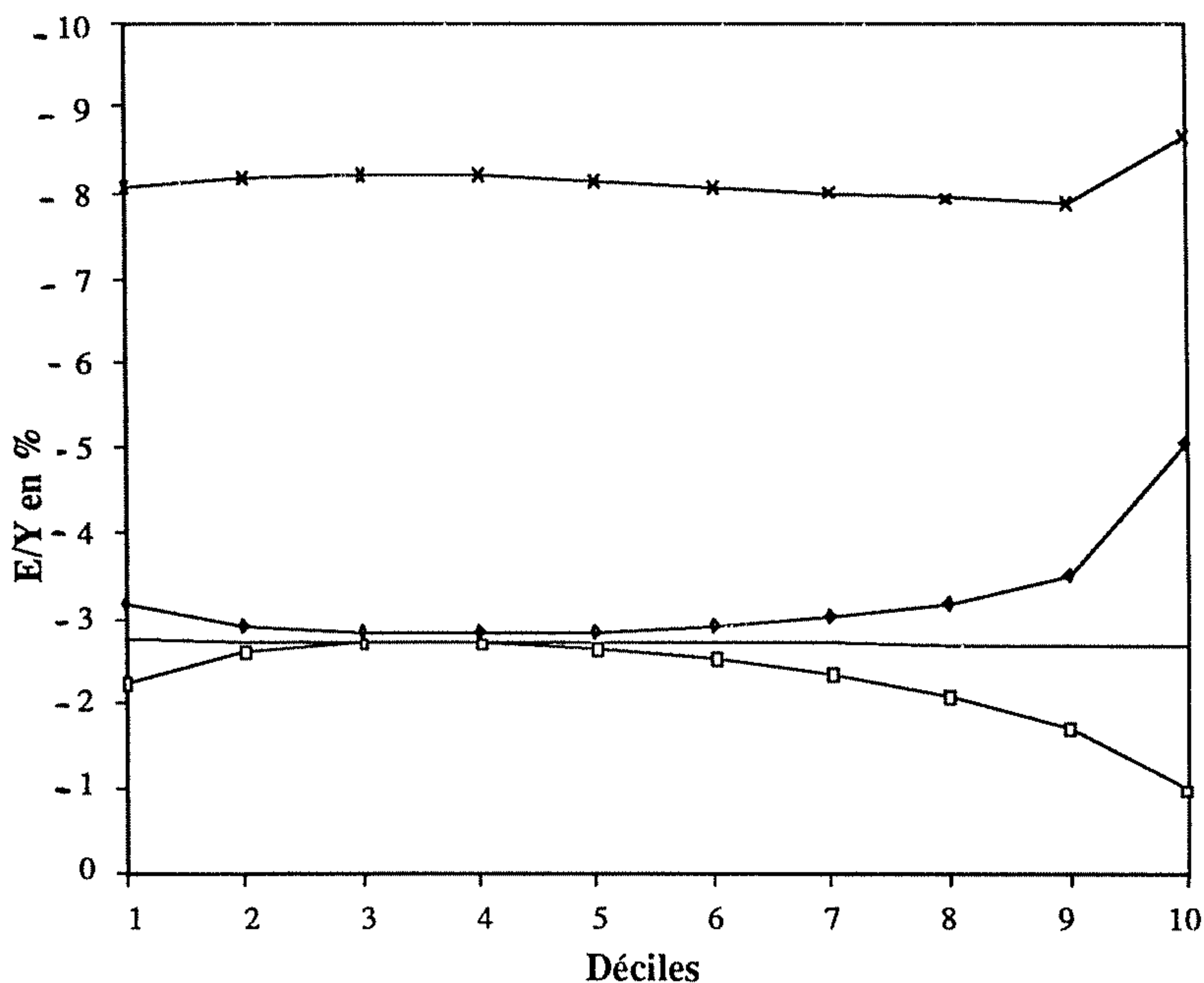
Les données nécessaires à cette investigation, par déciles, figurent au tableau 8 et à la Figure 1. Entre les exercices 1976 et 1990 le total des réductions de l'I.P.P. (E) se chiffre à 220,5 milliards, dont 96,6 milliards par la loi Maystadt, 71,7 milliards par la loi Grootjans et 52,4 milliards par les autres lois fiscales au cours de cette période (tableau 8, colonnes 2, 5, 8 et 11). Exprimées en pourcentage du revenu imposable  $(E/Y) \cdot 100$ , les dégrèvements au niveau du total des contribuables de chacune de ces trois séries de réforme atteignent respectivement - 3,59 % pour la loi Maystadt, - 2,66 % pour la loi Grootjans et - 1,94 % pour les autres lois fiscales entre 1976 et 1990, soit - 8,18 % pour l'ensemble de la période 1976-1990 (tableau 8, colonnes 3, 6, 9 et 12) <sup>1</sup>.

A l'aide de ces indices  $(E/Y) \cdot 100$  essayons d'opérer un classement concernant le degré d'équité de chacune des trois séries de réformes et de

**TABEAU 8**  
**Comparaison, par déciles, entre le coût en valeur absolue (E) et en pourcentage**  
**du revenu imposable (E/Y) de la réforme Maystadt de 1988**  
**(exercice 1990), celui de la loi Grootjans de 1985 (exercice 1990)**  
**et celui de l'ensemble des mesures intervenues entre les exercices 1976 et 1990**

Déciles	Loi Maystadt de 1988 (exercice 1990)			Loi Grootjans de 1985 (exercice 1990)			Exercices 1976 à 1990			Réformes entre les exercices 1976 et 1990 autres que la loi Grootjans et la loi Maystadt		
	Coût E <sub>1</sub>			Coût E <sub>2</sub>			Coût E <sub>3</sub>			Coût E <sub>4</sub>		
	E <sub>1</sub> en mil- lions F	E <sub>1</sub> /Y <sub>1</sub> en %	Indice 3,59 = 100,0 (4)	E <sub>2</sub> en mil- lions F	E <sub>2</sub> /Y <sub>1</sub> en %	Indice 2,66 = 100,0 (7)	E <sub>3</sub> en mil- lions F	E <sub>3</sub> /Y <sub>2</sub> en %	Indice 8,18 = 100,0 (10)	E <sub>4</sub> en mil- lions F	E <sub>4</sub> /Y <sub>1</sub> en %	Indice 1,94 = 100,0 (13)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
1	- 1.807	- 3,15	87,8	- 1.550	- 2,71	101,6	4.633,7	- 8,09	98,8	- 1.277	- 2,23	115,2
2	- 3.100	- 2,90	80,8	- 2.893	- 2,70	101,4	- 8.763,3	- 8,18	100,0	- 2.773	- 2,59	133,8
3	- 4.051	- 2,83	78,8	- 3.871	- 2,70	101,4	- 11.790,2	- 8,22	100,5	- 3.868	- 2,70	139,4
4	- 4.981	- 2,82	78,6	- 4.769	- 2,70	101,2	- 14.525,4	- 8,21	100,3	- 4.775	- 2,70	139,4
5	- 5.993	- 2,84	79,1	- 5.673	- 2,69	101,1	- 17.210,7	- 8,16	99,6	- 5.545	- 2,63	135,9
6	- 7.185	- 2,91	81,8	- 6.644	- 2,68	100,9	- 20.029,1	- 8,09	98,9	- 6.197	- 2,50	129,4
7	- 8.724	- 3,01	83,8	- 7.765	- 2,68	100,6	- 23.220,0	- 8,01	97,9	- 6.731	- 2,32	120,0
8	- 10.944	- 3,18	88,6	- 9.187	- 2,67	100,3	- 27.253,9	- 7,92	96,8	- 7.124	- 2,07	107,0
9	- 14.911	- 3,50	97,5	- 11.327	- 2,66	100,0	- 33.540,8	- 7,86	96,1	- 7.303	- 1,71	88,5
10	- 34.920	- 5,05	140,7	- 18.058	- 2,61	98,2	- 59.790,8	- 8,65	105,8	- 6.813	- 0,99	51,0
Total	- 96.620	- 3,59		- 71.738	- 2,66		- 220.510	- 8,18		- 52.406	- 1,935	1,94

**FIGURE 1**  
**Comparaison, par déciles, pour l'exercice 1990, des réductions d'impôt, en pourcentage du revenu imposable résultant de la loi Grootjans de 1985, de la loi Maystadt de 1988, des autres réformes fiscales depuis 1976 et de l'effet cumulé de ces réformes entre les exercices 1976 et 1990**



celui de leur effet cumulé. Nous distinguons quatre catégories de contribuables :

- A. Très bas revenus (1er décile).
- B. Bas revenus et revenus moyens modestes (2ème au 4ème déciles).
- C. Autres revenus moyens (5ème au 9ème déciles).
- D. Hauts revenus (10ème décile).

On a sur base du tableau 8 :

	A	B	C	D
Réforme Maystadt	87,8	80,8 à 78,6	79,1 à 97,5	140,7
Réforme Grootjans	100,6	101,4 à 101,2	101,1 à 100,0	98,2
Autres réformes	115,2	133,8 à 139,4	135,9 à 88,5	51,0
Réformes cumulées	98,8	100,0 à 100,3	99,8 à 96,1	105,8

Que constate-t-on ?

1. La réforme Grootjans se distingue par son caractère très égalitaire.
2. Les réformes autres que celles de Grootjans et Maystadt ont un profil assez contrasté. Elles favorisent le plus ceux de la catégorie B. Les contribuables du cinquième au septième déciles de la catégorie C sont un peu moins favorisés, ceux du huitième décile à peine et, enfin, ceux du neuvième centile s'avèrent défavorisés par rapport à la moyenne générale (- 11,5 %). Les contribuables de catégorie A sont assez bien favorisés (+ 15,2), ceux de la catégorie D sont très fortement défavorisés (- 49,0). Ce résultat s'explique en bonne partie par le plafonnement du revenu donnant droit au décumul et au quotient familial.
3. La réforme Maystadt désavantage sensiblement les catégories A, B et C, accorde un avantage très substantiel aux contribuables de la catégorie D (+ 40,7). Les raisons en ont été exposées à la section 2.4.



4. Enfin, l'effet cumulé des trois réformes fiscales intervenues entre les exercices 1976 à 1990 se caractérise par son caractère égalitaire. Ces trois réformes considérées dans leur ensemble accordent néanmoins des dégrèvements relatifs ( $E/Y \cdot 100$ ) significativement inférieurs à la moyenne générale pour les contribuables des huitième et neuvième déciles de la catégorie C et inversement, des dégrèvements supérieurs à la moyenne générale au profit de la catégorie D et cela dans une proportion non négligeable (+ 5,8 %).

Ces comparaisons entre les trois réformes et leur effet cumulé présentent un grand intérêt. Elles permettent de constater qu'en réalité la réforme Maystadt de 1988, d'un caractère fort élitiste quand on la juge en dehors du contexte des autres réformes intervenues entre 1976 et 1990, l'est bien moins lorsqu'on tient compte de ce contexte. Dans une certaine mesure, la loi du 12 décembre 1988 a eu pour effet de corriger certaines limitations de lois fiscales antérieures comme, par exemple, un plafonnement trop bas du décumul et du quotient conjugal. Les pourcentages et les indices des colonnes 12 et 13 du tableau 8 des "autres réformes" du classement ci-dessus, sont significatives à ce propos. Mais on peut considérer que la loi Maystadt est allée trop loin. L'indice 105,8 pour la rubrique D de l'effet cumulé des réformes au cours des exercices 1976-1990 en est la preuve.

N'oublions pas non plus, qu'il s'agit ici d'une comparaison limitée dans le temps (exercices 1976 à 1990). Elle aurait abouti probablement à des conclusions différentes si on l'avait effectuée à partir d'une époque plus reculée. Pour le surplus, comme on l'a déjà dit (2.1), une comparaison vraiment valable aurait dû s'effectuer par rapport à une fonction d'impôt idéale. Par ailleurs, l'avis que l'on peut émettre à propos de ce genre de problèmes est influencé, d'un côté, par la position socio-éthique que l'on adopte, d'un autre côté, par la situation économique et financière du pays. N'oublions pas non plus les contraintes du futur Marché Unique. A cet égard, il y a les préoccupations de l'Europe économique et celles de l'Europe sociale qui ne sont pas toujours concordantes, loin s'en faut.

Il importe également de ne pas perdre de vue que sous l'angle de l'équité, la loi Maystadt a quelque peu redressé la situation par rapport à l'avant-projet de loi Eyskens d'août 1987. Cela résulte de la comparaison, pour ces deux réformes, des réductions d'impôt accordées en valeur absolue (E)

pour trois grandes tranches de revenus, après élimination du facteur "nombre de contribuables".

Tranches de revenus (en milliers de F) (1)	Indices des E (0 - 750 = 100)	
	Loi Maystadt (exercice 1990) (2)	Avant-projet de la loi Eyskens (exercice 1993) (3)
0 - 750	100	100
750 - 1.500	290	493
1.500 et +	933	2.498

Ainsi donc, les réductions d'impôt en valeur absolue (E) au profit des contribuables à bas et hauts revenus sont dans un rapport d'environ 1 à 9 chez Maystadt, de 1 à 25 chez Eyskens.

### Section 3 - L'effet distributif de l'augmentation des droits d'accises

#### 3.1. Introduction

Une réforme globale de la fiscalité indirecte (T.V.A. et droits d'accises) est à l'ordre du jour en Belgique. Une telle réforme s'inscrit dans le cadre d'une harmonisation générale des impôts indirects des Etats membres de la Communauté européenne et est rendue nécessaire par la création d'un véritable Marché unique européen.

Les grandes lignes directrices des propositions de réforme actuellement envisagées sont, d'une part, la réduction du nombre de taux de T.V.A. (2 ou 3 au maximum) avec des écarts maxima entre les taux pratiqués par les différents Etats européens et, d'autre part, l'alignement des droits d'accises au niveau de la moyenne européenne. En ce qui concerne plus particulièrement les droits d'accises, l'harmonisation européenne implique pour la Belgique essentiellement une majoration des droits sur les carburants, les bières et les cigarettes, une diminution de ceux sur les vins et les alcools, une sup-

pression des droits sur les sucres, les cafés et les boissons non alcoolisées et enfin l'instauration de droits sur le gasoil de chauffage.

La Belgique a franchi une première étape en ce qui concerne l'harmonisation des droits d'accises sur les cigarettes et les carburants puisque un des volets de la réforme fiscale qui vient d'être adoptée prévoit une augmentation des droits d'accises sur ces produits (Moniteurs belges des 30 et 31 décembre 1988, deuxième édition). Notons cependant que les droits sur les alcools ont également été augmenté alors qu'à terme ils devraient diminuer.

Par le biais de la fiscalité indirecte, l'Etat essaie de réaliser de multiples objectifs, parfois contradictoires, et l'extrême complexité de la législation belge en la matière en est une preuve (B. THIRY, 1987). Parmi ces objectifs, figure la volonté d'opérer une certaine redistribution des revenus. Il est dès lors légitime de s'interroger sur l'effet distributif de l'adaptation dont viennent d'être l'objet les droits d'accises.

Dans un article antérieur, A. PALM et B. THIRY (1987) ont étudié l'effet distributif des projets de réforme globale de la fiscalité indirecte (T.V.A. et droits d'accises). Leur conclusion, en ce qui concerne les droits d'accises, est que les modifications envisagées se font "plutôt au détriment des ménages les moins aisés et à l'avantage des ménages les plus riches. Le résultat de ces changements est une faible atténuation de la légère progressivité de la fiscalité indirecte par rapport à la dépense de consommation et une accentuation de la légère dégressivité par rapport au revenu (A. PALM et B. THIRY (1987, p. 94). Cette conclusion est-elle également valable pour la réforme partielle qui vient d'être décidée ? La présente étude a pour objet de répondre à cette question.

Pour ce faire, nous utilisons les mêmes données et la même méthodologie que celles adoptées dans l'étude de A. PALM et B. THIRY (1987). Toutefois, contrairement à cette étude, nous ne considérons dans la présente note que la réforme des seuls droits d'accises, la législation en matière de T.V.A. étant supposée inchangée (par rapport à celle en vigueur en 1988). Nous comparons l'effet distributif de trois législations en matière de droits d'accises : celle en vigueur en 1988, celle résultant des dispositions prises fin décembre 1988 et enfin celle qui résulterait d'une complète harmonisation européenne.

Soulignons qu'une modification des droits d'accises implique automatiquement un changement des montants de T.V.A. acquittés par les consommateurs, du fait que les taux de T.V.A. sont appliqués sur les prix accises incluses. Nous évaluerons dès lors l'effet distributif de l'ensemble de la fiscalité indirecte (T.V.A. et droits d'accises) tel qu'il découle des trois législations considérées en matière de droits d'accises.

La suite de cette note est divisée en quatre sections. Les données et la méthodologie sont très brièvement décrites dans la Section 3.2. Les trois régimes de droits d'accises considérés sont présentés dans la Section 3.3. La Section 3.4 est consacrée à l'analyse des résultats et les conclusions principales de l'étude sont rassemblées dans une dernière section.

### *3.2. Données et méthodologie*<sup>1</sup>

Nous reprenons les mêmes données que celles utilisées par A. PALM et B. THIRY (1987). Il s'agit essentiellement des structures des budgets des ménages répartis par quartile au sein des quatre grandes catégories socio-professionnelles (inactifs, ouvriers, employés, indépendants) telles qu'elles résultent de l'enquête organisée par l'I.N.S. au cours de l'année 1978-1979. Ces structures moyennes ont été actualisées pour l'évolution des prix observée entre 1979 et 1985, en supposant la constance des quantités consommées au sein des différentes catégories de biens et services distinguées, ainsi que celle des taux d'épargne.

Pour calculer le montant des droits d'accises supportés par les différentes catégories de ménages, nous avons divisé les dépenses actualisées relatives aux divers biens soumis à accises par des indicateurs de prix afin d'évaluer les quantités de biens consommés. Nous avons dû procéder de la sorte parce que les droits d'accises (à l'exception d'une partie des droits sur le tabac) sont exprimées sur la base des unités physiques et non en pourcentage de la valeur comme les taux de T.V.A.

En supposant que les modifications des droits d'accises n'affectent ni les prix hors taxes des biens, ni les quantités consommées par les ménages, nous avons tout d'abord ajusté, à ces modifications, les structures budgétaires des

---

<sup>1</sup> Pour une description plus complète des données et de la méthodologie ainsi que les réserves qu'elles appellent, voir A. PALM et B. THIRY (1987).

différents types de ménages. C'est sur la base de ces structures ajustées que nous avons ensuite calculé les montants d'accises et de T.V.A. supportés par les consommateurs dans le cadre de la législation en vigueur en 1989 et dans l'hypothèse d'une harmonisation européenne complète. Les résultats ainsi obtenus ont été comparés à ceux dégagés par A. PALM et B. THIRY (1987), la législation en matière de T.V.A. et d'accises considérée dans cette étude étant comparable à celle en vigueur en 1988. Rappelons que le poids de la T.V.A. supporté par les consommateurs est influencé par les accises, la T.V.A. étant perçue sur les prix accises incluses.

### *3.3. Les trois régimes de droits d'accises considérés*

Actuellement des droits d'accises sont prélevés sur l'essence, le gasoil routier, les tabacs, les alcools et eaux-de-vie, les bières, les boissons fermentées de fruits, les boissons non alcoolisées, les boissons fermentées mousseuses, les sucres, le café et le benzol. Vu la difficulté de mesurer les droits d'accises perçus sur le sucre incorporé dans les produits sucrés ainsi que sur les consommations dans les restaurants et cafés, nous les avons ignorés. Il en est de même pour les droits sur le benzol qui ne procurent qu'un pourcentage dérisoire des recettes fiscales relatives aux accises. Quant aux boissons alcoolisées autres que les bières, nous nous sommes limités aux achats de vins et de boissons spiritueux.

Compte tenu de ces restrictions, nous avons considéré les droits d'accises prélevés actuellement sur quatorze catégories de biens : le sucre, le café, les eaux minérales, les limonades, les bières, le vin, les alcools, les cigarettes, les cigares, les cigarillos, le tabac à fumer, l'essence super (avec plomb), l'essence normale (remplacée par l'essence super sans plomb) et le gasoil routier. Le tableau 9 présente, pour chacune de ces catégories, les droits d'accises perçus dans les trois régimes considérés : celui en vigueur en 1988, celui en application en 1989 <sup>1</sup> et celui qui résulterait d'une harmonisation totale au niveau européen tel qu'il est présenté dans l'étude de N. GOUZÉE, F. BOSSIER ET M. ENGLERT (1988) <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Le régime 1989 inclut les augmentations sur le tabac prévues à partir du 1er juillet 1989.

<sup>2</sup> Les droits d'accises présentés dans cette étude sont différents de ceux utilisés par A. PALM et B. THIRY (1987).

**TABLEAU 9**  
**Droits d'accises prélevé dans le cadre des trois régimes considérés**

Catégories de biens	1988 <sup>1</sup>	1989	Harmonisation <sup>1</sup> complète
Sucre (à l'état solide)	0,6 F/kg	0,6 F/kg	Suppression
Café (torréfié)	10 F/kg	10 F/kg	Suppression
Eau minérale	2 F/litre	2 F/litre	Suppression
Limonade	3 F/litre	3 F/litre	Suppression
Bière	4,62 F/litre	4,62 F/litre	7,08 F/litre
Vin	14,71 F/litre	14,71 F/litre	7,30 F/litre
Alcool et eaux-de-vie	5,65 F/litre en % en volume d'alcool	6,35 F/litre en % en volume d'alcool	5,4554 F/litre en % en volume d'alcool
Cigarettes	64,52 % du prix de vente au consom- mateur <sup>2</sup>	65,32 % du prix de vente au consom- mateur <sup>3</sup>	70,86 % du prix de vente au consom- mateur <sup>4</sup>
Cigares	16,5 % du prix de vente au consom- mateur	16,5 % du prix de vente au consom- mateur	18,33 % du prix de vente au consom- mateur <sup>5</sup>
Cigarillos	21 % du prix de vente au consom- mateur	21 % du prix de vente au consom- mateur	18,33 % du prix de vente au consom- mateur <sup>5</sup>
Tabac à fumer	31,5 % du prix de vente au consom- mateur	34,84 % du prix de vente au consom- mateur	25,33 % du prix de vente au consom- mateur <sup>5</sup>
Gasoil de chauffage	-	-	2,15 F/litre
Essence super avec plomb	11,2 F/litre	12 F/litre	14,53 F/litre
Essence normale <sup>6</sup>	11,2 F/litre	11 F/litre <sup>6</sup>	13,31F/litre <sup>6</sup>
Gasoil routier	5,25 F/litre	6,05 F/litre	7,60 F/litre

<sup>1</sup> Voir N. GOUZÉE, F. BOSSIER et M. ENGLERT (1988).

<sup>2</sup> Sur la base d'un prix de vente au consommateur de 73 F.

<sup>3</sup> Sur la base d'un prix de vente au consommateur de 79 F.

<sup>4</sup> Sur la base d'un prix de vente au consommateur de 93 F.

<sup>5</sup> Valeur centrale calculée par N. GOUZÉE, F. BOSSIER et M. ENGLERT (1988, p. 27).

<sup>6</sup> L'essence normale avec plomb est supposée remplacée par l'essence super sans plomb à partir du 1.1.1989.

Si nous comparons les deux dernières colonnes du Tableau 9, il apparaît que, malgré la hausse récente des droits d'accises sur l'essence, la Belgique devrait encore les augmenter d'environ 2,5 F/litre. Il en est de même pour les cigarettes dont le prix devrait passer de 79 F (au 1/7/1989) à 93 F (dans l'hypothèse d'un taux de T.V.A. maintenu à 6 %). Si les droits actuellement perçus sur le sucre, le café et les boissons non alcoolisées devaient disparaître, des droits importants devraient par contre être instaurés sur le gasoil de chauffage. Enfin, les accises sur le vin et les alcools devraient diminuer alors que ceux sur la bière devrait s'accroître.

### *3.4. Les principaux résultats*

Le Tableau A.1 (en annexe) présente pour chaque catégorie de ménages distinguée les montants d'accises perçus dans le cadre des trois régimes

Les décisions prises fin décembre 1988 se traduisent pour le consommateur "moyen" par une augmentation de 6,2 % des montants perçus. Cette augmentation est le résultat d'une hausse des montants prélevés sur les boissons alcoolisées (autres que les bières), les tabacs et les carburants, respectivement de 9 %, 4,5 % et 7 %.

Si chaque type de ménages subit une hausse des montants prélevés, celle-ci est proportionnellement plus forte que pour les ménages les plus aisés et cela au sein de chaque catégorie socio-professionnelle : alors que les premiers quartiles des inactifs et des ouvriers voient les accises qu'ils acquittent croître (en moyenne) de 5,7 - 5,8 %, les quatrièmes quartiles des employés et des indépendants les voient augmenter de 6,6 - 6,7 %.

Cette "modulation" de l'accroissement relatif des droits d'accises en fonction des ressources des ménages est toutefois insuffisante pour réduire le caractère régressif de ce type de fiscalité. En effet, quand on rapporte les montants prélevés au revenu disponible des ménages (voir Tableau 10 ainsi que Tableau A.2. en annexe), la nouvelle législation adoptée fin décembre 1988 ne modifie pas la relation existant entre le poids des accises et le revenu des ménages : un accroissement de 100.000 F du revenu disponible diminue le poids des accises dans celui-ci d'environ 0,125 %, que la législation considérée soit celle en vigueur en 1988 ou en 1989; quant au poids de

**TABLEAU 10**  
**Poids de la T.V.A. et des accises dans le revenu disponible des ménages belges**

Type de ménages	Inactifs				Ouvriers			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV
<b>Q U A R T I L E</b>								
<b>RÉGIME 1988</b>								
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	2,54	2,10	1,93	1,53	3,08	2,79	3,18	3,03
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	11,06	9,84	9,35	8,57	11,94	11,10	11,83	11,51
Revenu disponible (RD) (en FB 1985)	424.296	475.794	565.811	686.376	763.718	819.090	866.075	982.194
<b>RÉGIME 1989</b>								
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	2,68	2,21	2,04	1,62	3,26	2,95	3,36	3,21
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	11,21	9,98	9,48	8,67	12,12	11,28	12,03	11,71
<b>HARMONISATION COMPLETE</b>								
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	3,95	3,47	3,07	2,67	4,67	4,19	4,64	4,26
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	12,57	11,32	10,57	9,80	13,61	12,59	13,38	12,82



**TABLERAU 10**  
**Poids de la T.V.A. et des accises dans le revenu disponible des ménages belges (suite)**

Type de ménages	Employés				Indépendants				Tous les ménages
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	
<b>RÉGIME 1988</b>									
QUARTILE									
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	2,74	2,90	2,97	2,46	2,73	2,36	1,97	1,38	2,50
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	11,59	11,52	11,77	10,76	11,45	10,72	9,12	6,93	10,60
Revenu disponible (RD) (en FB 1985)	924.080	1.055.392	1.144.202	1.298.116	624.880	858.382	1.135.358	1.886.317	843.761
<b>RÉGIME 1989</b>									
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	2,91	3,08	3,15	2,62	2,89	2,50	2,09	1,47	2,65
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	11,77	11,71	11,97	10,94	11,62	10,87	9,25	7,03	10,76
<b>HARMONISATION COMPLETE</b>									
Poids des accises dans "revenu disponible" (en %)	4,27	4,36	4,49	3,63	3,98	3,50	3,24	2,06	3,81
Poids de la T.V.A. et des accises dans "revenu disponible" (en %)	13,22	13,06	13,39	12,01	12,79	11,94	10,47	7,66	11,99

la T.V.A. et des accises, il diminue dans les deux situations d'environ 0,37 %. Par ailleurs, le changement de législation n'affecte que très peu l'avantage relatif dont bénéficient les ménages d'inactifs du fait des spécificités de leurs budgets de consommation.

Si du point de vue de l'équité verticale les droits d'accises en application en 1988 et en 1989 sont fort équivalents, il n'en est pas de même des droits qui résulteraient d'une harmonisation complète à l'échelon européen. Au niveau du consommateur "moyen", les montants perçus augmenteraient de près de 55 %<sup>1</sup>. Ils augmenteraient proportionnellement davantage pour les inactifs et les ménages les moins aisés. Comme l'indique le Tableau A.2 (en annexe), un accroissement de 100.000 francs du revenu disponible diminuerait le poids des accises dans ce revenu de 0,174 % et celui de l'ensemble de la fiscalité indirecte (T.V.A. et accises) de 0,416 %. Ces deux chiffres, quoique toujours faibles en valeur absolue, sont nettement supérieurs à ceux obtenus pour les législations 1988 et 1989.

### *3.5. Conclusions*

A la lumière de nos estimations, il apparaît que les hausses des droits d'accises sur les alcools, les tabacs et les carburants, décidées par le gouvernement belge en décembre 1988 dans le cadre de la réforme fiscale, accroissent proportionnellement davantage les accises acquittées par les ménages les plus aisés que celles prélevées sur les ménages qui le sont moins. Toutefois, les différences sont tellement faibles que le caractère régressif tant des droits d'accises que de l'ensemble de la fiscalité indirecte (T.V.A. et accises) n'en est pas affecté significativement.

Par ailleurs, la présente étude a confirmé que les augmentations substantielles des droits d'accises qu'impliquerait une harmonisation européenne complète en la matière accentueraient le caractère redistributif à rebours de la fiscalité indirecte.

---

<sup>1</sup> Ce pourcentage est vraisemblablement sur-estimé du fait de l'hypothèse de constance des quantités demandés par les consommateurs.

ANNEXE - TABLEAU A/1  
 Montants des droits d'accises 1 perçus par catégorie de ménages

Type de ménages	Inactifs				Ouvriers			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV
<b>Régime 1988</b>								
<b>MONTANTS TOTAUX (A)</b>	10.762	9.966	10.930	10.486	23.555	22.878	27.535	29.735
dont - bières	652	675	572	585	1.001	1.002	889	955
- autres boissons alcoolisées	1.324	1.631	1.706	2.269	1.873	2.143	2.225	2.467
- tabacs	3.397	2.770	3.233	1.802	7.737	6.203	8.116	7.138
- carburants	4.936	4.521	5.062	5.518	12.109	12.900	15.688	18.683
- gasoil de chauffage	-	-	-	-	-	-	-	-
- autres 2	453	368	357	312	836	630	617	493
<b>Régime 1989</b>								
<b>MONTANTS TOTAUX (B)</b>	11.379	10.553	11.582	11.157	24.917	24.251	29.196	31.584
dont - bières	652	675	572	585	1.001	1.002	889	955
- autres boissons alcoolisées	1.444	1.779	1.861	2.474	2.042	2.336	2.426	2.690
- tabacs	3.550	2.894	3.377	1.883	8.083	6.481	8.479	7.457
- carburants	5.280	4.837	5.416	5.904	12.955	13.801	16.784	19.988
- gasoil de chauffage	-	-	-	-	-	-	-	-
- autres 2	453	368	357	312	836	630	617	493
Augmentation relative : (B-A)/A (en %)	5,73	5,89	5,96	6,40	5,78	6,00	6,03	6,22
<b>Harmonisation complète</b>								
<b>MONTANTS TOTAUX (C)</b>	17.033	16.816	17.631	18.597	36.389	34.961	41.027	42.650
dont - bières	1.000	1.035	876	897	1.534	1.536	1.363	1.464
- autres boissons alcoolisées	1.105	1.362	1.424	1.894	1.563	1.788	1.857	2.059
- tabacs	4.722	3.850	4.493	2.505	10.753	8.622	11.280	9.921
- carburants	6.421	5.881	6.585	7.178	15.752	16.781	20.407	24.303
- gasoil de chauffage	3.785	4.688	4.252	6.123	6.787	6.234	6.119	4.903
- autres 2	-	-	-	-	-	-	-	-
Augmentation relative : (C-A)/A (en %)	58,27	68,73	61,31	77,35	54,49	52,81	49,00	43,43

1 En F de 1985.

2 Sucres, cafés et boissons non alcoolisées.

**ANNEXE - TABLEAU A/1 (suite)**  
**Montants des droits d'accises 1 perçus par catégorie de ménages**

Type de ménages	Employés				Indépendants				Tous les ménages	
	I	II	III	IV	I	II	III	IV		
<b>Régime 1988</b>										
<b>MONTANTS TOTAUX (A)</b>	25.343	30.629	33.932	31.968	17.072	20.240	22.312	26.082	21.117	
dont - bières	1.007	868	962	880	1.036	1.059	864	678	825	
- autres boissons alcoolisées	2.541	3.026	3.757	4.889	2.128	2.629	3.063	5.022	3.520	
- tabacs	5.425	6.894	7.209	4.496	3.701	5.186	4.029	5.221	4.999	
- carburants	15.694	19.256	21.506	21.244	9.585	10.760	13.787	14.631	12.257	
- gasoil de chauffage	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- autres 2	676	585	497	460	622	607	569	530	515	
<b>Régime 1989</b>										
<b>MONTANTS TOTAUX (B)</b>	26.913	32.557	36.098	34.096	18.100	21.462	23.733	27.792	22.425	
dont - bières	1.007	868	962	880	1.036	1.059	864	679	825	
- autres boissons alcoolisées	2.771	3.299	4.097	5.330	2.320	2.867	3.340	5.476	2.748	
- tabacs	5.668	7.203	7.532	4.697	3.867	5.418	4.210	5.444	5.223	
- carburants	16.791	20.601	23.009	22.728	10.254	11.512	14.750	15.653	13.114	
- gasoil de chauffage	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- autres 2	676	585	497	460	622	607	569	530	515	
Augmentation relative : (B-A)/A (en %)	6,19	6,29	6,38	6,66	6,02	6,04	6,37	6,56	6,19	
<b>Harmonisation complète</b>										
<b>MONTANTS TOTAUX (C)</b>	40.212	46.926	52.427	48.011	25.291	30.531	37.449	39.379	32.703	
dont - bières	1.543	1.330	1.475	1.349	1.588	1.622	1.325	1.039	1.264	
- autres boissons alcoolisées	2.121	2.525	3.136	4.080	1.776	2.194	2.556	4.191	2.103	
- tabacs	7.540	9.582	10.020	6.249	5.144	7.207	5.600	7.257	6.949	
- carburants	20.416	25.049	27.977	27.635	12.468	13.998	17.934	19.033	12.257	
- gasoil de chauffage	8.592	8.438	9.819	8.699	4.314	5.509	10.033	7.859	6.442	
- autres 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Augmentation relative : (C-A)/A (en %)	58,67	53,21	54,51	50,18	48,14	50,84	67,94	50,98	54,97	

1 En F de 1985.

2 Sucres, cafés et boissons non alcoolisées.

ANNEXE - TABLEAU A/2  
 Résultats des régressions relatives aux trois régimes de droits d'accises

Variables dépendantes	Poids des accises dans le revenu disponible(en %)			Poids de la TVA et des accises dans le revenu disponible (en %)		
	1988	1989	Harmonisation complète	1988	1989	Harmonisation complète
Intercept	3,861 (11,74)***	4,075 (11,71)***	5,727 (12,66)***	14,54 (18,27)***	14,776 (18,09)***	16,529 (17,86)***
RD	- 0,122 (- 3,94)***	- 0,127 (- 3,89)***	- 0,174 (- 4,15)***	- 0,365 (- 4,87)***	- 0,370 (- 4,83)***	- 0,416 (- 4,86)***
INA	- 1,182 (- 4,78)***	- 1,248 (- 4,77)***	- 1,487 (- 4,38)***	- 2,871 (- 4,80)***	- 2,943 (- 4,79)***	- 3,189 (- 4,60)***
R <sup>2</sup>	0,638	0,636	0,620	0,676	0,674	0,667
d.l.	14	14	14	14	14	14

RD = revenu disponible par unité de consommation (en centaines de milliers de francs 1985)

INA = variable binaire = 1 lorsque le ménage est composé d'inactifs et égale à 0 autrement.

Les chiffres entre parenthèses sont les variables t de Student :

\*\*\* significatif à 1 %.

## Section 4 - Impact macroéconomique de la réforme fiscale

### 4.1. Principaux impacts macroéconomiques

Pour juger de l'efficacité d'une réforme fiscale, on s'efforce d'en dégager ses effets macroéconomiques spécifiques. Ces effets ont été estimés par le Bureau du Plan (1989) pour la réforme Maystadt du 7 décembre 1988 relative à l'impôt sur le revenu et aux droits d'accises. Il s'est servi, dans ce but, d'une variante de la projection de référence 1989-1993 des principales grandeurs macroéconomiques. Cette variante, incorporant les effets de la réforme fiscale, a été comparée à la projection de référence qui n'en tient pas compte.

Les principaux impacts macroéconomiques de la réforme Maystadt figurent au tableau 11. Ces impacts sont estimés pour les années budgétaires 1989 à 1993 et pour l'impact cumulé de l'ensemble de la période 1989-1993. L'année 1989 est prise en compte parce que toute une série de dispositions de la loi du 7 décembre 1988, entrant en vigueur pour l'exercice fiscal 1990, sortent déjà leurs effets au cours de l'année budgétaire 1989. Ce sont les effets cumulés de la loi Maystadt à moyen terme (1989 à 1993) qui dans une étude macroéconomique présentent le plus grand intérêt. D'après le Bureau du Plan (1989), ces effets cumulés en 1993 sont les suivants (tableau 11, colonne 6) :

- L'absence d'effet significatif sur la croissance du P.N.B. C'est la conséquence, entre autres, des variations de la compensation de la réduction de l'impôt sur le revenu par l'accroissement des impôts indirects (FRANK, 1988).
- Un déplacement de la composante extérieure de la croissance (- 0,3 % pour les exportations, + 0,4 % pour les importations) vers la composante intérieure (+ 0,9 % pour la consommation privée, + 0,10 % pour la F.B.C.F., + 0,6 % pour l'ensemble de la demande intérieure).

L'augmentation de la consommation privée résulte de celle du revenu disponible des particuliers, induite par la réduction de l'I.P.P. La circonstance que les importations sont en augmentation légère par rapport aux exportations illustre le phénomène de la "fuite à l'importation" (M. FRANK, 1988).

**TABLEAU 11**  
**Principaux effets macroéconomiques de la réforme fiscale (en écarts)**

	1989	1990	1991	1992	1993	Cumulé
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1. Croissance en volume (1)						
P.N.B.	0,01	-0,05	0,06	-0,03	0,00	0,00
- dont consommation privée	0,11	0,12	0,25	0,20	0,17	+ 0,98
- dont F.B.C.F.	0,05	0,05	0,17	0,14	- 0,08	+ 0,10
{ dont secteur endogène)	{ 0,02 }	{ -0,11 }	{ - 0,05 }	{ - 0,15 }	{ - 0,11 }	{ - 0,40 }
{ dont logement)	{ 0,16 }	{ -0,76 }	{ 1,23 }	{ - 0,11 }	{ - 0,01 }	{ + 2,00 }
Total demande intérieure	0,09	0,08	0,24	0,07	0,08	0,60
Exportations de biens et services	- 0,04	-0,16	- 0,06	- 0,04	- 0,03	- 0,30
Importations de biens et services	0,07	0,01	0,16	0,07	0,04	+ 0,40
2. Prix (1)						
Déflateur de la consommation privée	0,21	0,51	0,21	0,14	0,08	+ 1,20
Déflateur du P.N.B.	0,21	0,53	0,26	0,16	0,11	+ 1,30
3. Emploi (2)						
Chômage au 30 juin	0,50	1,60	1,30	1,40	1,80	+ 1,80
4. Finances publiques (en milliers de francs) (3)						
Solde net à financer de l'ensemble de l'Etat	1,90	-7,00	-25,40	-29,10	-35,10	- 35,10
- dont Pouvoir central	0,50	-7,60	-24,80	-27,10	-32,10	- 32,10
5. Finances publiques (en % du PIB) (3)						
Solde net à financer de l'ensemble de l'Etat	0,05	-0,07	- 0,34	- 0,38	- 0,45	- 0,45
- dont Pouvoir central	0,02	-0,08	- 0,33	- 0,35	- 0,40	- 0,40

(1) Taux de croissance en %

(2) Milliers d'unités

(3) Un signe positif Indique une réduction du déficit

Source : Bureau du Plan. 1989.

- Une certaine accélération de l'inflation (+ 1,2 % pour le niveau des prix à la consommation privée, + 1,3 % pour le déflateur du P.N.B.). C'est la conséquence surtout de la hausse des droits d'accises, accessoirement de celle de la T.V.A. qui en est induite.
- Une légère progression du chômage (+ 1.800 unités). On peut en attribuer la raison à la hausse des prix, qui pèse sur la compétitivité des entreprises.
- Une détérioration significative du solde net à financer de l'ensemble du secteur Etat (- 35,10 milliards). Cela résulte de la circonstance que la réduction du rendement de l'I.P.P. n'est pas suffisamment contre-balancée par les mesures compensatoires (section 2.3).

Le Bureau du Plan (1989, p. 58) fait remarquer, à juste titre que "ces résultats doivent être appréciés en tenant compte des réserves d'usage quant aux résultats d'exercices intégrant des variations importantes de la fiscalité directe (difficulté de prise en compte des impacts éventuellement différenciés des modalités concrètes d'application, difficulté d'appréhender correctement tous les effets macroéconomiques de modifications de l'impôt des sociétés, absence d'une dimension "répartition des revenus" dans les modèles, problématique de la prise en compte des effets d'offre de la fiscalité directe).

#### *4.2. La problématique des "effets d'offre"*

La simulation 1989-1993 et la variante relative aux effets macroéconomiques de la réforme fiscale feront sans doute l'objet de critiques. On leur reprochera de ne pas tenir assez compte des "effets d'offre", tels que l'impact de la réduction de l'I.P.P. sur l'offre de main-d'oeuvre, la propension à l'épargne et à la consommation, la décision d'investissement, la motivation au travail, la négociation salariale, etc. Sans nier ces effets d'offre, le Bureau du Plan a toutefois jusqu'ici répugné à les quantifier et ce pour différentes raisons, qu'il explique comme suit :

"D'abord cette quantification risque d'être arbitraire puisqu'elle ne se fonde sur aucune estimation empirique objective, et pour cause, puisque les



réformes entraînant une diminution substantielle de la fiscalité sont toutes récentes, voire le plus souvent, encore à l'état de projets.

Sans doute, peut-on raisonner par symétrie en observant les effets pervers d'une augmentation de la pression fiscale observées dans le passé et en supposant qu'ils joueront en sens contraire en cas de réduction de la fiscalité.

L'exercice est intéressant, ne fût-ce que pour indiquer la limite supérieure des effets macroéconomiques à attendre d'une réforme de la fiscalité. Mais il n'est pas sans dangers. L'un d'entre eux - et non des moindres - n'est-il pas de fournir l'alibi rêvé à tous ceux qui sont tentés de proposer une diminution d'impôts, sans examiner sérieusement les contreparties nécessaires sur le plan de l'équilibre budgétaire" (Colloque de l'Institut belge de Finances publiques du 22 mai 1987, pp. 264-265). Cette attitude prudente du Bureau du Plan, institution officielle, n'est pas suivie par tous les chercheurs de ce pays. C'est le cas, notamment, de E. POLLEFIET (1987), ainsi que de M. DEWATRIPONT et F. THYS-CLÉMENT (1988). Ces chercheurs introduisent dans certains de leurs simulations, des variantes tenant compte des effets d'offre dans l'impact des réformes fiscales sur les grands flux macroéconomiques.

#### *4.3. Priorité à la lutte contre le chômage ou à l'élimination des dispositions fiscales pénalisant le mariage*

Les résultats de la variante de la projection de référence du Bureau du Plan en matière d'impact de la réforme fiscale sur le chômage mérite d'être commentée. Il se traduira par un léger accroissement (+ 1.800 unités en 1993, soit une augmentation de 0,5 % par rapport aux 353.000 chômeurs prévus au cours de cette même année dans la projection de référence ne tenant pas compte de l'impact de la réforme Maystadt). L'accroissement du chômage induit par la réforme fiscale est donc relativement très faible. Mais c'est l'occasion de rappeler l'appel du 11 janvier 1988 de 72 professeurs d'économie des universités francophones de ce pays en faveur d'"Une réforme du système fiscal pour donner la priorité à l'emploi" (Cahiers Economiques de Bruxelles, 3ème trimestre 1988), ainsi que des propositions ayant le même objet de M. DEWATRIPONT ET F. THYS-CLÉMENT (1988). Ces propositions consistent, entre autres, en une réduction, pendant

un certain nombre d'années, des cotisations patronales à la sécurité sociale compensée à concurrence du déficit créé par une majoration de la T.V.A. et ou des droits d'accises. Différents scénarios, à court et à moyen terme, sont simulés. Les réductions des cotisations patronales se chiffrent à plusieurs dizaines de milliards, la majoration de l'emploi et, par voie de conséquence la réduction du chômage seraient de l'ordre de plusieurs dizaines de milliers d'unités. Il s'agit en l'occurrence de propositions ayant surtout un caractère indicatif. Leur originalité et leur intérêt consistent à privilégier parmi tous les objectifs, celui de la lutte contre le chômage. Tel n'est pas le cas, ou très partiellement seulement, pour la réforme Grootjans de 1985, les propositions de la Commission Royale d'Harmonisation et de Simplification de la Fiscalité du 11 février 1987, l'avant-projet de loi Eyskens d'août 1987 (M. FRANK, septembre 1988), et enfin, pour la réforme fiscale Maystadt de 1988. Or, si par rapport aux autres pays industrialisés, le niveau des impôts directs en Belgique est un des plus élevés, il en est de même pour ce qui concerne le taux de chômage (Ministère des Finances, Note de conjoncture, décembre 1988, tableaux VII.15 et VII.16). La réforme Maystadt de 1988 privilégie l'élimination des dispositions pénalisant fiscalement le mariage et la femme au foyer (suppression du plafond du décumul, relèvement du plafond du quotient conjugal) en y consacrant 72,6 % du montant total des réductions d'impôt qu'elle prévoit. Les propositions de 72 économistes privilégient l'emploi. Il s'agit de deux objectifs très différents, mais chacun d'une grande importance. Le choix à faire est un problème socio-éthique. Il mériterait une étude approfondie en soi <sup>1</sup>.

## Section 5 - Considérations finales

La réforme fiscale du 7 décembre 1988, sous l'angle de la réduction de l'impôt sur le revenu, calculée par rapport aux revenus imposables correspondants, s'avère :

---

<sup>1</sup> Dans leur appel, le Groupe des 72 économistes disent à ce propos qu'ils espèrent qu'une instance appropriée, comme la Fondation Roi Baudouin, élargira le débat au delà du groupe initial de telle sorte que les multiples dimensions d'une priorité de l'emploi donnent lieu à des propositions concrètes (Groupe des 72, 1988).

1. assez restrictive pour les contribuables aux revenus les plus bas, mais cela moins dans le cas du 1er décile;
2. sensiblement plus restrictive pour les autres contribuables à bas revenus et pour ceux à revenus moyens assez modestes;
3. toujours nettement restrictive pour les autres contribuables à revenus moyens, mais moins que sub.2.;
4. franchement élitiste pour les contribuables à hauts revenus et surtout pour ceux aux revenus les plus élevés.

Les situations varient considérablement selon qu'il s'agit de contribuables isolés, de ménages à un revenu ou de ménages à deux revenus et au sein de chacun de ces trois types de contribuables, en fonction de la classe de revenus à laquelle ils appartiennent. On constate que globalement ce sont les ménages à un revenu qui bénéficient des dégrèvements les plus généreux (effet du relèvement du plafond du splitting), que ceux à deux revenus obtiennent également des réductions d'impôt appréciables (suppression du plafond du décumul), mais moins que les premiers. Quant aux isolés, ils sont les moins avantagés.

Le relèvement des réductions d'impôt pour enfants à charge est minime pour les ménages à un ou deux enfants par rapport à celles obtenues par les ménages sans enfant. Cet écart est en général plus élevé mais toujours bien modeste pour les ménages à trois enfants et plus. La nouvelle loi fiscale, pas plus que les précédentes, ne tient pas suffisamment compte de la charge financière réelle que la présence d'enfants représente pour les parents. Cet avis est partagé par de nombreux spécialistes de toute tendance politique et philosophique.

Lorsqu'on place les modalités de la loi Maystadt de 1988 dans le cadre plus général de l'ensemble des dégrèvements accordés entre les exercices 1976 à 1990, les conclusions qu'on est amené à tirer de ces modalités s'infléchissent singulièrement. On constate alors que, dans une certaine mesure, la loi du 7 décembre 1988 d'un caractère nettement élitiste en soi, l'est beaucoup moins dans ce contexte plus large. Elle corrige des déviations en sens inverse caractérisant certaines lois fiscales antérieures (notamment, le plafonnement trop bas du décumul et du quotient conjugal). Mais l'analyse

que nous avons opérée dans ce domaine nous conduit à penser que les "redressements" effectués en 1988 sont allés au-delà de ce qui se justifiait sous l'angle de la recherche de l'équité fiscale. Certes, ces considérations auraient sans doute été quelque peu différentes, si on les avait émises à partir d'une époque plus éloignée. Cela n'a pas été possible, faute de données disponibles à cet effet.

Venons-en à présent au problème du relèvement des droits d'accises sur les alcools, les tabacs et les carburants, décidé en décembre 1988 et à celui de l'alourdissement du poids de la T.V.A. qui en résulte. Ces mesures accroissent proportionnellement d'avantage les accises acquittées par les ménages les plus aisés que celles prélevées sur les ménages qui le sont moins. Toutefois les différences sont tellement faibles que le caractère dégressif de la fiscalité indirecte n'en est pas affecté significativement<sup>1</sup>. La situation serait différente en cas des augmentations substantielles des droits d'accises qu'impliquerait une harmonisation européenne complète en la matière. Cela aurait pour effet d'accentuer significativement le caractère redistributif à rebours de la fiscalité indirecte.

Le dernier problème abordé dans la présente étude a trait à l'efficacité de la réforme Maystadt de 1988, ou plus exactement à son impact sur les grands flux macroéconomiques. Pour répondre à cette très importante question, nous nous sommes basés sur une toute récente recherche du Bureau du Plan (1989). Elle consiste en une comparaison entre une projection de référence 1989-1993, ne tenant pas compte des effets de la réforme fiscale avec une variante qui en tient compte. A moyen terme, en 1993, les principaux impacts macroéconomiques de la réforme fiscale Maystadt peuvent se résumer comme suit :

1. l'absence d'effet significatif sur la croissance du P.N.B.;
2. un déplacement, mais fort réduit, de la composante extérieure de la croissance vers la composante intérieure, notamment sous l'effet de l'augmentation de la consommation privée induite par la réduction de l'I.P.P.;
3. une très légère détérioration du compte des opérations avec l'étranger;

---

<sup>1</sup> Certes, même ainsi le montant des droits d'accises et de la T.V.A. augmente en moyenne de plus de 6 %.

4. une certaine accélération de l'inflation, conséquence de la hausse des impôts indirects;
5. une légère progression du chômage, dont on peut attribuer la cause à la hausse des prix pesant sur la compétitivité des entreprises.
6. une détérioration significative du solde net à financer de l'ensemble du secteur Etat.

Bien entendu, le Bureau du Plan a assorti la validité du résultat de ses simulations de toute une série de réserves bien compréhensibles.

Disons pour conclure, que la réforme Maystadt de 1988 privilégie l'élimination des dispositions pénalisant fiscalement le mariage et la femme au foyer. C'était d'ailleurs deux des principaux objectifs du Ministre. Près des trois quarts du coût total de la réforme leur ont été consacrés. Sous l'angle macroéconomique, l'effet de la réforme est négligeable, voire légèrement défavorable au niveau de certains grands flux, comme par exemple les prix et l'emploi. Nous avons opposé à cette orientation de la réforme Maystadt, les propositions récentes de 72 économistes privilégiant la résorption du chômage ainsi que celles de M. Dewatripont et F. Thys-Clément ayant le même objectif. Le choix à opérer est un problème socio-éthique. Quant à la détérioration significative du solde net à financer du budget de l'Etat qui, d'après le Bureau du Plan, résulterait à moyen terme de la réforme fiscale, elle est préoccupante. C'est d'autant plus vrai que les évaluations actuelles sur le rendement budgétaire des "mesures compensatoires" reposent sur des bases fragiles.

Rappelons, enfin, que la présente analyse de la réforme fiscale de 1988 a été effectuée sans tenir spécifiquement compte des impératifs du Marché Unique de 1992. Il va de soi que ces contraintes ont toute leur importance. Certes le contour de ces contraintes manquent encore à l'heure actuelle de précision et il est, dès lors, malaisé d'en tenir compte dans une étude comme la présente.

## Bibliographie

- BUREAU DU PLAN, (1989), Perspectives 1989-1993 de janvier.
- COUMANS, W., (1988), Fiscale hervorming op lange termijn, De Gids op Maatschappelijk Gebied, n° 1, janvier.
- DEWATRIPONT, M. et F. THYS-CLÉMENT, (1988), Employment and Public Deficits : A Vicious Circle ? *Tijdschrift voor Economie and Management*, n° 3, septembre.
- Exposé Général du Budget des recettes et des dépenses pour l'année budgétaire 1989 du 30 septembre 1988, Doc. Chambre des Représentants, 4-575/1 - 1988.
- FRANK, M., (1988), Essai sur l'appréciation de l'efficacité et de l'équité de la réforme fiscale, *Bulletin de Documentation du Service d'Etudes et de Documentation du Ministère des Finances*, n° 9, septembre.
- GOUZÉE, N., BOSSIER, F. et M. ENGLERT, (1988), "Le rapprochement des fiscalités indirectes en Europe", contribution au colloque "Belgique Cap 92. Quelques enjeux majeurs", Bureau du Plan, Bruxelles, 12 décembre.
- Le Groupe des 72, Une réforme du système fiscal pour donner la priorité à l'emploi, *Cahiers Economiques de Bruxelles*, n° 119, 3ème trimestre.
- HANSEN, B., (1962), Aspects of a property taxation, General report, in Impôts sur la fortune, y inclus les droits de succession - Debt management, Congrès de l'Institut International de Finances Publiques, septembre 1960, Ed. Bruylant, Bruxelles.
- MEULDERS, D., (1986), Fiscalité et famille : état de la question, *Reflets et Perspectives de la vie économique*, Tome XXV - 2/3.
- MOORS ET DAERDEN, (1988/89), Rapport fait au nom de la Commission des Finances, 24 novembre 1988, Doc. Chambre des Représentants, 597/7.
- NICAISE, I., (1989), De gezinsdimensie in de fiscale hervorming, *Bulletin de Documentation du Service d'Etudes et de Documentation du Ministère des Finances*, n° 10-11, octobre-novembre.
- Note de conjoncture, Ministère des Finances, 9 février 1989.
- PALM, A., et THIRY, B., (1987), "La réforme des impôts indirects : l'effet de quelques propositions de réforme sur le poids de la fiscalité indirecte dans le revenu des ménages belges" dans *Cahiers Economiques de Bruxelles*, n° 116, 4ème trimestre.
- PEETERS, E., (1987), Het belastings (-spaar) plan, De Gids op Maatschappelijk Gebied, n° 10.
- RASCHE, R., GAFFNEY, J., KOO, A., OBST, N., (1980), Functional Forms for Estimating the Lorenz Curve, *Econometrica*, Vol. 48, n° 4, pp. 1061-1063.
- RAWLS, J., (1972), A theory of justice, Oxford : Clarendo Press.
- Groupe de Travail "Réforme de la fiscalité et de la parafiscalité" du Conseil Supérieur des Finances, Rapport sur l'Impôt des Sociétés, *Bulletin de Documentation du Ministère des Finances*, mai 1987.

- SALIEN, V., *La réforme fiscale sous la loupe*, Ed. Ced. Samson, Bruxelles, 1988.
- SCHOKKAERT, E., (1987), *Rechtvaardigheid en efficiëntie*, in *Hervorming van de Fiscaliteit in België*, Colloquium van het Belgisch Instituut voor Openbare Financiën op 22 mei 1987, *Bulletin de Documentation du Ministère des Finances*, n° 10-11, novembre.
- THIRY, B., 1987, "L'objectif d'équité verticale dans la réforme de l'impôt indirect", dans *Bulletin de Documentation du Ministère des Finances*, Bruxelles, n° 10-11, octobre-novembre.
- VAN ISTENDAEL, F., (1987), *Soort van progressiviteit van de elasting op het inkomen der natuurlijke personen met inbegrip van de fiscale verrekening der gezinslaten*, *Bulletin de Documentation au Service d'Etudes et de Documentation du Ministère des Finances*, n° 10-11, octobre-novembre.
- WEYTS ET MOENS, (1988), *Rapport au nom de la Commission des Finances*, 21 octobre 1988, Doc. Sénat, 440-2 (S.E. 1988).