

Louvain School of Management

La pertinence du statut des cadres étrangers à travers les différentes modifications fiscales

Auteur : SERET Pierre
Promoteur : Monsieur PICAUVET J.
Année académique 2018-2019
Intitulé du master et de la finalité : Master en sciences de gestion,
spécialisation fiscalité et expertise comptable

Résumé

Le régime spécial des cadres étrangers est un univers assez peu connu du grand public puisqu'il est destiné à une partie infime de la population belge. Ce régime conférant le droit à un résident de la Belgique d'être un non-résident fiscal belge peut sembler aberrant et ne pas respecter le principe de l'égalité de l'impôt pour tous les contribuables belges.

Nous verrons à travers cet écrit que c'est plutôt l'aspect de la légalité qui sera mis en avant par nos tribunaux belges puisque c'est uniquement sur une circulaire administrative que repose ce régime spécial des cadres étrangers. Celui-ci est fort décrié à cause des avantages indéniables procurés sur la détermination de la base imposable de l'expatrié tels que l'exclusion des jours accomplis à l'étranger, les frais propres à l'employeur exonérés d'impôts et de sécurité sociale. En outre, cette circulaire n'a pas obtenu de modifications majeures depuis son instauration en août 1983.

Cependant, les règles qui régissent l'impôt des non-résidents au sens large du terme a permis de diminuer cette inégalité entre résidents belges (résident fiscal vs non-résident fiscal bénéficiant du statut des cadres étrangers). La plus marquante restera sans conteste, la loi du 6 juin 2014 qui transposera la Loi Spéciale sur le Financement des régions et communautés du 8 janvier 2014.

Une des principales conséquences est le remaniement des catégories des non-résidents et les conditions d'octroi des avantages fédéraux et régionaux. Nous verrons qu'une subtilité impactera directement l'impôt des non-résidents bénéficiant du statut des cadres étrangers puisqu'elle les exclura des avantages régionaux.

La comparaison avec d'autres systèmes avantageux européens invitera à mettre en lumière le caractère unique de ce régime tout en nous permettant d'évoquer des pistes afin d'améliorer l'inégalité entre le résident belge et le résident belge assimilé à un non-résident fiscal belge et bénéficiant du statut des cadres étrangers.

Remerciements

Je souhaiterais remercier l'ensemble des personnes suivantes qui m'ont été, de près ou de loin, d'une précieuse aide lors de l'élaboration de ce mémoire.

En tout premier lieu, mon promoteur de mémoire, Mr Picavet J., qui a accepté de me suivre durant ces trois années et m'a prodigué des remarques avisées et des conseils méthodologiques qui se sont révélés déterminants dans l'aboutissement de la présente réflexion.

En second lieu, mes parents pour leur indéfectible soutien tout au long de ces trois années de rédaction émaillées de hauts et de bas. Je n'oublie évidemment pas le reste de ma famille, à savoir mes frères Calixte, Jehan et Hadrien et ma sœur Athénaïs.

Pour finir, je voudrais également mettre en évidence le rôle prépondérant qu'a eu ma compagne, Mme Denizhan Dupont, pour son aide au quotidien, pour ses nombreux encouragements et son expertise en matière fiscale qui a été un atout majeur dans la réalisation des parties plus techniques de cette production de fin de Master.

Sur une note plus douce, ce mémoire est dédié à ma fille Chloé et à mon fils Raphaël qui, par leurs gestes d'encouragement, m'ont insufflé la force de terminer ce mémoire. J'en retiens – le besoin farouche de leur inculquer la volonté de ne rien lâcher durant leur vie et de les rendre fiers de leur papa.

Au-delà de son aspect purement certificatif, ce mémoire est aussi l'épilogue d'un enrichissant chapitre de ma vie où j'ai eu l'opportunité d'approfondir mes connaissances acquises lors de mon bachelier en comptabilité. J'ai pu également développer mon réseau professionnel qui me permet à l'heure actuelle de crédibiliser la fiduciaire que j'ai créée il y a moins de trois ans.

Ce master m'a ouvert la voie à l'obtention, en septembre 2016, du titre de comptable-fiscaliste agréé, délivré par l'Institut des Professionnels Comptables et Fiscalistes (I.P.C.F).

Table des matières

Listes des tableaux et figures.....	4
Liste des annexes.....	4
1. Introduction.....	5
2. Le statut spécial des cadres étrangers.....	7
2.1. Historique du statut spécial des cadres étrangers.....	7
2.2. La circulaire du 8 août 1983.....	8
2.3. La notion de résidence fiscale.....	10
2.4. Le statut spécial des cadres étrangers.....	12
2.4.1. A qui s'adresse le statut des cadres étrangers ?.....	13
2.4.2. Comment solliciter l'octroi du statut des cadres étrangers ?.....	14
2.5. Les avantages liés au statut des cadres étrangers.....	16
2.5.1. L'exclusion des jours professionnels effectués à l'étranger.....	19
2.6. Comparaison entre le statut des cadres étrangers et le résident fiscal belge.....	21
2.7. Les différentes catégories de non-résident fiscal belge.....	31
2.7.1. Les non-résidents avec foyer d'habitation en Belgique.....	31
2.7.2. Les non-résidents « privilégiés ».....	32
2.7.3. Les non-résidents assimilés à ceux avec foyer d'habitation.....	33
2.7.4. Les non-résidents sans foyer d'habitation.....	34
3. Les modifications relatives au régime cadres étrangers.....	35
3.1. La loi spéciale sur le financement du 6 janvier 2014 et la loi du 8 mai 2014 modifiant le CIR92.....	35
3.2. Proratisation des avantages fiscaux octroyés par les autorités fiscales belges.....	40
4. L'imposition des non-résidents en France et aux Pays-Bas.....	44
4.1. L'imposition des non-résidents en France.....	44
4.2. L'imposition des non-résidents aux Pays-Bas.....	52
5. Réflexion sur une évolution possible de ce statut des cadres étrangers.....	56
5.1. Réflexion sur l'obtention du statut des cadres étrangers.....	56
5.2. Réflexion sur les composantes du régime spécial d'imposition des cadres étrangers.....	57
6. Conclusion.....	58
7. Bibliographie.....	60
8. Annexes.....	64
8.1. Annexe 1 – Note technique.....	64
8.2. Annexe 2 – Détails sécurité sociale.....	66
8.3. Annexe 3 – Calcul d'imposition de Mr Durant.....	67

Listes des tableaux et figures

Tableau 1 - Simulation salariale de Mr Garcia.....	24
Tableau 2 - Simulation salariale de Mr Dupont	26
Tableau 3 - Simulation salariale de Mme Tobanelli	28
Tableau 4 - Situation salariale de Mme Smith.....	30
Tableau 5 - Tableau comparatif entre les revenus imposables en France et en Belgique	51
Figure 1 – Clé dichotomique.....	37

Liste des annexes

Annexe 1 – Note technique.....	64
Annexe 2 - Détails sécurité sociale.....	66
Annexe 3 - Calcul d'imposition de Mr Durant.....	67

1. Introduction

Afin de finaliser mon cursus universitaire, il m'a été demandé de réaliser un mémoire sur un sujet choisi par mes soins. J'ai décidé d'aborder l'évolution du régime des cadres étrangers. Ce choix n'est pas innocent : il fait écho à de nombreuses interrogations de la part de clients que j'ai pu rencontrer depuis le début de ma carrière professionnelle.

La question qui revenait sans cesse était de savoir si ce régime était vraiment légal au vu de l'ensemble des facilités fiscales accordées. La peur du contrôle fiscal est souvent l'émotion dominante au début du premier rendez-vous fiscal, elle fait place, la plupart du temps, au sourire du potentiel client lorsqu'il sort du cabinet.

Le régime spécial des cadres étrangers est un univers assez peu connu du grand public puisqu'il est destiné à une partie infime de la population belge. Ce régime, conférant le droit à un résident de la Belgique d'être un non-résident fiscal belge, peut sembler aberrant et ne pas respecter le principe de l'égalité de l'impôt pour tous les contribuables belges.

Cette problématique, au cœur de ce présent mémoire, sera abordée en suivant une certaine chronologie et sera agrémentée de cas pratiques pour exposer au lecteur les différentes implications de ce régime fiscal.

Cette niche fiscale a déjà été, par le passé, fustigée et mise en évidence par la Cour des comptes dans son rapport de 2003 en Belgique (Cour des comptes, 2003), tant elle confère de multiples avantages et ne repose que sur une simple circulaire émanant des autorités fiscales belges (Fisconetplus (SPF Finances), 2018).

Nous verrons à travers ce mémoire que ce régime a subi des évolutions majeures au cours de ces 5 dernières années qui ont diminué l'écart de taxation entre un résident fiscal belge lambda et un non-résident fiscal belge bénéficiant du statut des cadres étrangers, à salaire taxable similaire.

Une deuxième partie, relative aux régimes similaires à celui des cadres étrangers qu'offrent nos voisins français et hollandais, sera également traitée dans ce mémoire. Nous aborderons les similitudes entre ces régimes ainsi que leurs différences.

Ces deux volets mèneront, dans une troisième section, à une réflexion sur un système ou des pistes permettant de maintenir un régime fiscal avantageux tout en réduisant l'écart de taxation entre une personne bénéficiant du régime fiscal spécial à l'impôt des non-résidents et une personne n'en bénéficiant pas, à salaire similaire.

2. Le statut spécial des cadres étrangers

2.1. Historique du statut spécial des cadres étrangers

Dans le premier point de ce travail, nous allons brosser un bref rappel historique concernant la genèse de ce statut spécial alloué aux cadres étrangers.

L'origine de cette particularité dans notre système fiscal est, dans les faits, peu singulière : elle découle de la volonté de l'Etat belge d'accorder aux entreprises étrangères divers avantages fiscaux afin de favoriser un éventuel investissement qui contribuerait à dynamiser l'économie belge.

Ce faisant, la Belgique n'est pas le seul pays à avoir mis en place un tel système soit par simple circulaire administrative (comme le Luxembourg), soit par texte de loi (comme la France).

Pourtant, les avantages fiscaux n'ont pas uniquement été axés sur l'impôt des personnes physiques : ainsi, l'impôt des sociétés a également eu droit à son lot de facilités. Cependant, ce deuxième volet n'étant pas concerné par le sujet de ce mémoire, nous nous bornerons à mentionner son existence, en laissant volontairement de côté tout développement ultérieur.

En ce qui concerne le premier volet, il n'est guère étonnant de constater que c'est la branche des revenus professionnels (liée à la rémunération) qui bénéficie directement de ces avantages fiscaux. On rappellera que la pression fiscale/sociale sur la rémunération est une des plus importantes en Belgique comme l'épingle un rapport de 2019 de l'OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2019). L'organisation y classait notre pays à la première place des trente-six nations qui composaient l'enquête qu'elle avait réalisée.

Avant de mettre des bases légales aux statuts des cadres étrangers, historiquement, dans les années 50, un accord entre la Belgique et les Etats-Unis a autorisé l'exonération d'une partie majeure des rémunérations des hauts cadres américains d'impôt belge (Cour des comptes, 2003).

Les années 60 et 70 ont permis d'effectuer d'autres modifications qui ont vu leur champ d'application s'étendre jusqu'à ce qu'en 1979, une circulaire vienne bouleverser considérablement le régime « spécial » des cadres étrangers (Vandenbergh, 2015).

Une des mesures phares résidait dans la détermination des revenus nets professionnels (= revenus nets imposables). Ceux-ci s'obtenaient, dans un premier temps, en déduisant des rémunérations brutes, les cotisations sociales belges ou étrangères, les impôts étrangers qui ont frappé la rémunération imposable à l'étranger. Ensuite, les charges professionnelles forfaitaires telles que définies à l'article 51 du CIR de l'époque, qui équivaut au même article 51 du CIR 92, étaient déduites sur base du 1^{er} point (Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés, 2019).

Pour finir, un avantage fiscal de 30% sur la base obtenue au premier point est accordé pour les charges professionnelles qualifiées de spéciales survenues par l'activité effectuée à l'étranger.

Nous voyons dès lors que les lignes de force de la circulaire du 8 août 1983 qui définissent les bases du statut des cadres étrangers commencent à s'esquisser (Fisconetplus (SPF Finances), 2018). Et ce, non sans heurts : l'octroi de cet avantage fiscal de 30% complémentaire a suscité de nombreuses décisions judiciaires visant à spécifier le caractère illégal de cette largesse conférée uniquement aux travailleurs qui effectuaient des prestations à l'étranger.

Enfin, la circulaire du 8 août 1983 a définitivement posé le cadre du statut des cadres étrangers que nous allons développer dans le point suivant.

2.2.La circulaire du 8 août 1983

Quatre ans après les prémices de 1979, apparaît donc une nouvelle circulaire axée sur le sujet qui nous occupe. Ironiquement, les nouvelles modifications sont véhiculées par ce qui est considéré en Belgique comme l'une des formes les plus mineures de sources du droit. En effet, la hiérarchie des lois est établie comme suit :

- A. Les normes de droit international (traités ou conventions internationaux, traités de l'Union Européenne, règlement de l'Union Européenne et directives de l'Union Européenne).
- B. La Constitution belge ;
- C. Les lois spéciales belges ;
- D. Les lois belges ;
- E. Les règlements ;
- F. Les circulaires.

Même si cette circulaire renvoie constamment à des notions ou articles présents dans le Code à l'impôt sur les revenus (CIR 92) (SPF Justice, s. d.) celle-ci est tout simplement illégale. Ce caractère illicite est à apprécier du fait que la circulaire ne repose pas sur une loi. D'ailleurs, on ne trouvera aucune trace de la taxation avantageuse octroyée aux cadres étrangers dans le CIR 92.

De plus, cette circulaire administrative n'a ni été remise au goût du jour, ni transposée dans une loi afin de lui donner le caractère purement légal. L'article 170 §1 de la Constitution belge stipule « *Aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi* » (SPF Justice, 2019b). Cela signifie que l'impôt déterminé sur base des revenus des non-résidents fiscaux belges, perçu par l'état belge, ne pourrait être calculé que sur base de critères reportés dans une loi.

A noter encore que l'impôt des non-résidents est une compétence exclusivement fédérale. Nous proposons de garder cela à l'esprit pour le chapitre consacré à la sixième réforme de l'état.

Pour clôturer notre réflexion sur la légalité de cette imposition, nous pouvons pointer du doigt l'article 172 de la Constitution belge qui stipule en substance qu'une modération de l'imposition (ce qu'offre le régime spécial des cadres étrangers aux contribuables) doit être dictée par une loi (Cour des comptes, 2003; SPF Justice, 2019b). Ainsi, plusieurs tribunaux belges ont, par leur verdict, épinglé l'illégalité de cette circulaire (Cour des comptes, 2014).

Nous remarquons donc que sur base de la hiérarchie des sources du droit, le caractère légal du statut des cadres étrangers pourrait être facilement remis en question par les deux articles de la Constitution belge repris supra. Rappelons que la portée d'une circulaire est d'ordre interne à l'administration et ne lie ni le contribuable ni les autorités judiciaires (i.e. juges) (Cour des comptes, 2003).

Nous pouvons dès lors souligner la fragilité de cette circulaire face à l'arsenal des autres institutions qui peuvent remettre en doute la légitimité de ce texte. Par exemple, l'Union Européenne pourrait, dans une prochaine directive, décider d'abroger cette circulaire en invoquant la distinction de taxation entre deux résidents belges.

2.3. La notion de résidence fiscale

L'impôt des non-résidents s'adresse à deux catégories de personnes. D'une part, celles qui sont considérées comme de vrais non-résidents au sens de l'article 227 du CIR 92 (comme des non-habitants du Royaume) c'est-à-dire qu'elles ne demeurent pas en Belgique et d'autre part, les rares habitants du Royaume bénéficiant du statut spécial alloué aux cadres étrangers (SPF Justice, s. d.).

Ce dernier s'adresse en réalité à des (futurs) résidents belges qui ont une qualification professionnelle importante. Ce type de public est plutôt rare sur le marché belge. Grâce à ce statut, le travailleur cadre sera assimilé à un non-résident fiscal belge et ce, malgré le fait qu'il se domicile effectivement en Belgique.

Arrêtons-nous un instant sur cette notion de résidence qui influencera la taxation du contribuable en Belgique. Outre le fait que cette notion de résidence n'est nullement définie dans le Code, la résidence fiscale pourra être déterminée par différents critères.

L'article 3 du CIR 92 (Code impôt sur les revenus) nous donne un premier élément quant à la catégorie de personnes qui pourraient être résidentes belges (Fisconetplus (SPF Finances), 2019a). Cet article prévoit : « sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume ». Par habitant du Royaume, nous devons entendre toute personne ayant établi son domicile en Belgique ou le siège de sa fortune en Belgique. Cet élément est repris à l'article 2 du CIR 92 (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d).

Par extension, les non-résidents seront donc des personnes qui ne satisferont pas à l'article 2 et 3 du CIR92. Seule exception en la matière, comme exprimé *supra*, les cadres étrangers jouissant du statut spécial pourront bénéficier d'une taxation favorable allouée aux personnes appartenant à la catégorie des non-résidents, alors qu'ils sont bel et bien des résidents belges au sens civil du terme.

La notion de domicile est basée sur des faits et celui-ci peut ne pas être le même que le domicile civil du contribuable. En effet, le domicile fiscal est caractérisé par une certaine permanence ou continuité. Le domicile civil (article 102 Code civil) est l'endroit où le contribuable a son principal établissement (SPF Justice, 2019a). Ainsi, la définition fiscale du domicile sera basée sur la réalité des faits. De plus, la jurisprudence indique que le domicile est également l'endroit où le contribuable a son foyer familial et ses centres d'intérêts vitaux.

La seule présomption de l'inscription au Registre national n'est donc pas un critère déterminant pour que le domicile soit fiscal. En effet, l'administration fiscale admet, par exemple, que le domicile fiscal se voit transférer à l'étranger lorsque le contribuable séjourne à l'étranger depuis minimum 24 mois. Ajoutons que ce séjour doit avoir lieu à un endroit fixe car le domicile fiscal doit s'apprécier en fonction d'une certaine permanence de l'habitation (Delvaux & Wuidard, 2012).

L'administration fiscale définit le siège de la fortune comme le centre des affaires ou des intérêts patrimoniaux. La jurisprudence considère qu'il s'agit de l'endroit d'où le propriétaire gère ses affaires, a le siège de ses occupations professionnelles.

Les faits qui déterminent le domicile fiscal peuvent ne pas venir à la connaissance des autorités fiscales qui ont introduit des présomptions. Ces dernières peuvent être réfragables ou irréfragables et ont pour but de déterminer la qualité « résidentielle » du contribuable (Honhon, 2016).

- Le registre national : Les personnes qui sont inscrites au registre de la population sont établies avoir installé en Belgique leur domicile ou siège de leur fortune.
 - o Cette présomption admet la preuve contraire
 - o Réfragable.
- Les personnes non-reprises au registre national : Le fait de ne pas être inscrit au registre national n'est pas un élément décisif en tant que tel pour conclure qu'une personne dispose ou pas de la qualité d'habitant du Royaume.
 - o La non-inscription au registre impose à l'administration fiscale de démontrer sur base d'éléments que la personne a en Belgique un domicile fiscal ou le siège de sa fortune.
- Le ménage : Les personnes sont imposables à l'endroit où est établi le ménage. La qualité de résident va s'apprécier pour le ménage globalement et en commun. Cette présomption admet la preuve contraire. Ce n'est que dans les cas de l'art 126 du CIR 92 1à3 que le ménage peut être imposé distinctement (année de mariage,...) (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d, p. 92).

Attention, les personnes séparées de fait présupposent deux éléments : un élément matériel c'est-à-dire le fait de ne plus vivre ensemble au même endroit et un élément intentionnel, le fait de ne plus avoir l'intention de vivre ensemble → Déclaration distincte.

In fine, il se peut qu'il y ait un conflit de résidence fiscale entre deux états. Lorsqu'une personne est considérée comme résidente de deux états, sa situation sera réglée par un critère (si le 1er critère ne permet pas de définir la résidence de la personne, on passe au 2ème et ainsi de suite.)

- 1er critère : Le foyer d'habitation permanent : Il s'agit du principal critère à retenir. La résidence de la personne se situe à l'endroit où elle a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à la condition que le foyer soit permanent, impliquant le fait que cet endroit est aménagé et réservé à son usage de manière durable.
- 2ème critère : les liens personnels et économiques les plus étroits : Il s'agit des centres d'intérêts vitaux
 - o Il importe de prendre en considération les liens familiaux et sociaux du contribuable, ses activités politiques, culturelles, sociales, sportives ou autres, le siège de ses affaires, l'endroit où il administre ses biens.
- 3ème critère : le lieu du séjour habituel : dans l'hypothèse où le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, il convient de vérifier dans quel état la personne séjourne le plus souvent (période physique à prendre en considération, pas seulement professionnelle).
- 4ème critère : la nationalité : la préférence est donnée à l'état où la personne possède la nationalité.
- 5ème critère : le commun accord : si la personne possède les deux nationalités ou aucune des deux, les conventions prévoient à l'article 25 (généralement) que la question doit être tranchée par un accord à l'amiable (OCDE, 2014).

2.4. Le statut spécial des cadres étrangers

Dans ce chapitre, nous proposerons une explication du statut spécial précité et nous définirons son champ d'application. Par la suite, nous comparerons le statut fiscal d'un résident avec celui d'un non-résident avec statut spécial.

Comme évoqué précédemment, le statut spécial alloué aux cadres étrangers est basé sur une note technique mentionnée dans la circulaire du 8 août 1983 et mise à jour annuellement par les autorités fiscales (Fisconetplus (SPF Finances), 2018). Cette circulaire définit la détermination de la base imposable du contribuable qualifié de non-résident fiscal grâce au statut.

2.4.1. A qui s'adresse le statut des cadres étrangers ?

En tout premier lieu, le statut des cadres étrangers s'adresse aux personnes n'ayant pas résidé en Belgique, lors des exercices d'imposition précédents et qui, par conséquent, n'ont pas dû introduire une déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques.

Sont également exclues de ce statut les personnes qui possèdent la nationalité belge. Nous verrons plus tard que cette notion de nationalité belge peut être préjudiciable pour une infime partie de prétendants à ce statut spécial.

La personne devra remplir, en outre, une fonction qui requiert des connaissances spécifiques et des responsabilités spéciales. Généralement, la catégorie de personnes visée est le cadre d'entreprise ou le dirigeant d'entreprise.

C'est pourquoi les travailleurs étrangers occupant un rôle plus administratif, ou de gestion de personnel ou toute autre fonction inférieure à celle des cadres et dirigeants d'entreprise ne peuvent pas prétendre à l'octroi de ce régime favorable d'imposition. En effet, l'administration fiscale considère que ce travail pourrait être occupé par des Belges.

Cependant, quelques exceptions à la catégorie de personnes exposées dans le paragraphe existent. Ainsi, les membres du personnel de l'entreprise étrangère transférés en Belgique et présentant des compétences spécialisées telles, que leur embauche en Belgique serait complexe, pourraient bénéficier du statut des cadres étrangers.

Ce régime a également été étendu aux chercheurs d'origine étrangère venant effectuer leur travail dans des laboratoires ou des centres de recherche à caractère scientifique (Lex4you (Securex), 2019).

Deux cas de figures relatifs au recrutement de ces travailleurs peuvent se présenter (Pieron, 2010) :

1. soit les cadres ont été détachés en Belgique par une société étrangère afin de travailler dans un ou plusieurs établissement(s) de l'entreprise. Ils peuvent aussi avoir été détachés en Belgique par une entreprise faisant partie d'un groupe international pour travailler dans une entreprise du groupe ou dans un bureau de contrôle ou de coordination de l'entreprise faisant partie de ce groupe.
2. soit une société belge, filiale d'une société étrangère, recrute une personne de nationalité étrangère afin qu'elle puisse travailler dans son entreprise.

Dans les deux cas de figure, le caractère temporaire de la « mission » en Belgique est crucial pour espérer valider le statut spécial des cadres étrangers. En effet, le non-résident fiscal belge est réputé maintenir une grande partie de ses intérêts sociaux, économiques à l'étranger.

Si tel n'est pas le cas, les autorités fiscales belges considéreront que cette personne veut maintenir une résidence permanente en Belgique et de ce fait, elles assimileront cet individu comme résident fiscal belge. Par conséquent, il ne sera pas/plus éligible pour bénéficier du statut des cadres étrangers.

2.4.2. Comment solliciter l'octroi du statut des cadres étrangers ?

Pour juger du bien-fondé de la demande, l'administration fiscale doit pouvoir avoir entre les mains une série d'éléments lui permettant de juger plusieurs critères afin de statuer sur l'octroi ou non du statut (Cour des comptes, 2003; Pieron, 2010) :

1. La nationalité du cadre ;
2. Le mode de recrutement ;
3. La structure de l'entreprise qui emploie ce cadre ;
4. L'assimilation de l'entreprise comme un centre de contrôle et de coordination ;
5. Le caractère temporaire de la mission/ de l'emploi ;
6. Les liens que le cadre possède à l'étranger ;

L'employeur dispose d'un délai de 6 mois à compter du premier jour du mois qui suit l'arrivée du cadre étranger afin d'introduire un dossier. Le travailleur, pour sa part, est tenu de joindre une demande formelle pour bénéficier du statut spécial des cadres étrangers.

Le tout doit être adressé au Directeur Etranger du Service Public Fédéral Finances (Fisconetplus (SPF Finances), 2019c).

Parmi les documents exigés, on retiendra : la carte d'identité du cadre, le contrat de travail mentionnant la durée ainsi que la rémunération (ce dernier point est important pour déterminer si le salaire applicable est digne d'un cadre belge).

Lors de la première demande émise par un employeur, un organigramme du groupe et de l'entreprise sera demandé afin de déterminer les liens que cette entreprise possède avec un groupe international (filiale,...).

De plus, elle devra démontrer si elle peut être qualifiée de centre de contrôle ou de coordination. Par centre de contrôle, on entend les sociétés de droit belge ou étranger qui sont constituées uniquement à des fins de contrôle ou de coordination des activités (Pieron, 2010).

Les centres de recherche scientifique, où le statut spécial des cadres étrangers peut s'appliquer, ne sont pas considérés comme des centres de contrôle ou de coordination. Cette distinction est importante puisqu'elle conditionnera le montant des frais propres à l'employeur considérés comme limités qui pourront être déduits de la base imposable du cadre. Ce point sera abordé ultérieurement (voir chapitre 2.5. Les avantages liés au statut des cadres étrangers, page 19) .

Les liens économiques et sociaux avec l'étranger pourront être prouvés par le contribuable en joignant une série de preuves telles que :

- La possession de biens immobiliers à l'étranger ;
- La possession d'une habitation dans son pays d'origine ;
- Le fait que sa famille reste vivre à l'étranger pendant le détachement temporaire ;
- La possession d'une assurance-vie étrangère ;
- La participation dans une épargne pension étrangère ;
- Le fait que le contribuable reste assujetti à la sécurité sociale de son pays d'origine ;

Lorsque la demande a été introduite dans les délais impartis et que l'administration fiscale a validé la requête de l'employeur, le statut spécial des cadres étrangers s'applique au premier jour du contrat de travail (Fisconetplus (SPF Finances), 2019c).

Pour mémoire, si la sollicitation a été déposée en dehors de l'échéance imposée et pour des justes motifs, l'expatrié pourra tout de même bénéficier du statut des cadres étrangers dès l'année qui suit son arrivée : il sera dès lors répertorié comme un vrai non-résident fiscal belge aux yeux de l'administration fiscale pendant un exercice d'imposition.

Dans le cas contraire, si la demande faite conjointement par l'employeur et le cadre n'est pas motivée ou remise tardivement sans justification valable, la perte de ce statut peut être envisagée.

Pour illustrer cette situation, prenons le cas d'un cadre étranger commençant son contrat le 1^{er} janvier 2018. Si l'employeur introduit le dossier en août 2018, la demande sera considérée comme tardive et le statut des cadres étrangers ne sera d'application qu'à partir du 1^{er} janvier 2019. En 2018, il sera considéré comme un vrai non-résident fiscal belge ne bénéficiant pas du statut des cadres étrangers.

2.5. Les avantages liés au statut des cadres étrangers

Détaillons maintenant les avantages liés à ce statut des cadres étrangers. On peut les résumer en quatre points (Cour des comptes, 2003; Fisconetplus (SPF Finances), 2018; Pieron, 2010) :

1. La taxation de l'ensemble des revenus de source belge ;
2. La diminution de la base imposable par le biais des dépenses propres à l'employeur limitées ;
3. La diminution de la base imposable par le biais des dépenses propres à l'employeur illimitées ;
4. L'exclusion de la base imposable d'un pourcentage relatif aux prestations professionnelles effectuées à l'étranger ;

A l'inverse des contribuables qualifiés de résidents fiscaux belges, les non-résidents sont, quant à eux, taxés uniquement sur leurs revenus de source belge. Cela induit donc que si un non-résident possède des biens à l'étranger, il ne devra pas les déclarer en Belgique. Ainsi, aucune exonération de revenus étrangers n'est possible dans la déclaration à l'impôt des non-résidents.

Les dépenses propres à l'employeur sont des remboursements effectués soit sous forme forfaitaire (note technique) soit sous forme spécifique afin de couvrir les dépenses supplémentaires à la suite du détachement de l'expatrié en Belgique.

Ces dépenses peuvent être qualifiées de dépenses « non-répétitives ». Cela signifie que ces dépenses surviendront généralement deux fois lors de l'exécution temporaire de travail du cadre étranger en Belgique.

Ces dépenses couvrent principalement les frais de déménagement du pays d'origine vers la Belgique (et vice-versa), les dépenses liées à la recherche de logement préalablement à l'arrivée de l'expatrié et, pour finir, les dépenses liées à l'aménagement du lieu de vie. Ces sommes utilisées ne souffrent pas d'un plafonnement dans les montants exposés et peuvent être dès lors jugées comme illimitées.

Il est à noter que les frais scolaires des enfants liés à l'école primaire et secondaire d'une école internationale peuvent également être assimilés à des frais illimités quant à leur montant bien qu'ils soient récurrents.

Pour finir, ces dépenses peuvent également provenir de la perte engendrée par l'expatrié liée au fait que leur bien situé dans leur pays d'origine n'a pas trouvé de locataire ou a été loué à un prix nettement inférieur à celui du marché de location. Cette dernière compensation est très rare et requiert des justificatifs solides pour y prétendre.

A contrario, la note technique prévoit 4 éléments de dépenses estimées comme récurrentes et limitées dans le temps. Il s'agit de sommes affectées aux domaines suivants :

A. Le coût du logement

Il représente l'excédent du coût lié au logement en Belgique par rapport au coût théorique si l'expatrié était resté vivre dans son pays d'origine. La note technique (voir annexe 1) prévoit la manière de calculer ce différentiel de coût.

La base de départ est le salaire annuel de base qui se verra limité d'un pourcentage de 12%, celui-ci sera comparé aux loyers payés sur l'année augmentés des charges communes liées à la location du bien immobilier. On en exclut en revanche tous les frais relatifs à l'utilisation privée du bien notamment les sommes dues aux ressources énergétiques.

Si l'expatrié possède un bien immobilier en Belgique, on mettra en parallèle le salaire annuel limité à 12% avec le revenu cadastral non-indexé en procédant de la manière suivante :

- Si le revenu cadastral est inférieur ou égal à 745 €, on multiplie ce revenu cadastral par 125/60. Le résultat obtenu est multiplié par le coefficient d'indexation (pour 2017, il est de 1,7491).
- Si le revenu cadastral est supérieur à 745 €, on multiplie ce revenu cadastral par 380/60. Le résultat obtenu est également multiplié par le coefficient d'indexation.

Pour illustrer, prenons un salaire annuel de 70.000 € et un revenu cadastral non-indexé de 1.200 €. La différence du coût du logement se calculera comme suit : $1.200 \text{ €} \times 1,7491 \times 380/60 - 70.000,00 \text{ €} \times 0,12 = 13.293,16 - 8.400,00 = 4.893,16 \text{ €}$.

Remarquons néanmoins que ce salaire annuel de 70.000 € aurait dû être moindre en vertu de l'application d'un coefficient d'expatriation, dont la valeur dépend du pays d'origine. Par souci de rendre l'exemple plus clair, il n'a pas été appliqué. Ce coefficient d'expatriation est également appliqué sur le salaire annuel de base pour la détermination du coût de la vie.

Pour être complet, il est opportun de signaler qu'à partir de 2018, le salaire annuel limité à 12% était mis en parallèle avec le revenu cadastral indexé multiplié par 200/60 (cf. note technique – annexe 1)

B. Le coût de la vie

Il représente le décalage entre le coût lié à la vie en Belgique et celui, théorique, du pays d'origine. La note technique prévoit également la manière de calculer ce différentiel. En effet, il représente 5% du salaire annuel de base avec un plafond à 2.500,00 €.

Si nous reprenons notre exemple précédent, le différentiel du coût de la vie est de 3.500,00 € (=70.000€ x 5%). Le résultat étant supérieur à 2.500,00 €, il serait limité à ce dernier chiffre.

C. L'égalisation fiscale

L'égalisation fiscale détermine la différence positive entre les impôts payés en Belgique et ceux qui auraient normalement dû être payés dans le pays d'origine lorsque toutes les composantes du revenu professionnel restent égales.

L'objectif de cette indemnité octroyée par l'employeur est de couvrir tout excès d'impôts à charge du cadre qui serait directement dérivé de son détachement en Belgique.

La détermination de cette égalisation fiscale s'opère à partir des impôts belges calculés sur la base imposable déterminée par le brut annuel de base qui n'a pas subi de coefficient d'indexation, mais qui a été retranché de la sécurité sociale de 13,07%, du pourcentage des jours effectués à l'étranger et enfin des frais professionnels forfaitaires (qui s'élèvent à 4.320,00 € en 2017 – exercice d'imposition 2018).

D. Le retour de l'expatrié vers son pays d'origine

La note technique prévoit qu'un séjour de l'expatrié vers son pays d'origine payé par son employeur est également considéré comme un frais propre à l'employeur.

Ces quatre composantes forment les dépenses propres à l'employeur récurrentes. Le résultat obtenu suite à l'addition de ces 4 éléments sera limité à 11.250 € dans l'hypothèse où l'entreprise du cadre étranger n'est pas considérée comme un centre de recherche ou de coordination. En revanche, si la société endosse ce rôle, les dépenses propres à l'employeur pourront être limitées à 29.750,00 €.

2.5.1. L'exclusion des jours professionnels effectués à l'étranger

Pour finir avec les avantages principaux liés au statut des cadres étrangers, nous allons aborder une spécificité purement belge qui se nomme « l'exclusion des jours professionnels prestés à l'étranger ».

Lorsque le cadre étranger se rend hors des frontières belges pour des raisons professionnelles, la Belgique ne taxera pas les revenus générés. De plus, aucun autre pays ne taxera les revenus puisqu'ils n'auront pas de pouvoir de taxation. L'article 230 3° du CIR 92 stipule cette exclusion dans l'assiette imposable du contribuable (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d).

Cependant, si un contribuable maintient sa résidence fiscale dans son pays d'origine et qu'il bénéficie du statut des cadres étrangers, étant donné l'imposition mondiale, tous les jours accomplis à l'étranger se verront taxés dans son pays d'origine.

C'est notamment le cas du Hollandais qui rentre tous les jours chez lui et maintient son domicile fiscal aux Pays-Bas. Les jours qu'il effectuera à l'étranger seront taxables aux Pays-Bas.

L'exclusion des jours professionnels effectués à l'étranger est quantifiée en pourcentage. Ce pourcentage est calculé en deux étapes :

Lors de la première étape, on veillera à déterminer les jours accomplis à l'étranger dans le cadre professionnel en partant du postulat que si le séjour dure plus d'une journée, alors le jour de départ ne compte pas comme œuvré à l'étranger, mais sera considéré comme effectué en Belgique.

Si le séjour ne dure qu'une journée, cette dernière est alors comptabilisée comme un jour accompli à l'étranger. Pour finir, le passage d'un pays étranger à un autre sans passer par la Belgique est assimilé à un seul voyage.

Une fois le nombre de jours passés à l'étranger établi, la première étape est terminée et ce résultat constituera le numérateur de notre fraction.

Vient ensuite la deuxième étape qui consiste à prendre comme point de départ le nombre total de jours sur une année (365 ou 366 lors des années bissextiles) dont on retranche les jours de weekend (52 semaines x 2 jours = 104 jours). Une fois le chiffre obtenu, on enlèvera encore les jours fériés tombant un jour de la semaine, les jours de repos/compensation et les jours de vacances pris par l'expatrié.

Ce résultat final constituera donc notre dénominateur. Il suffira ensuite de diviser le numérateur par le dénominateur et de le multiplier par 100 pour obtenir le pourcentage de la base imposable de la rémunération qui sera exonérée de sécurité sociale et d'impôt.

L'exclusion des jours prestés est un point particulièrement contrôlé par l'administration fiscale car toute absence de justifications entraîne le rejet immédiat des jours œuvrés à l'étranger et diminue de ce fait l'avantage fiscal alloué tout en augmentant l'imposition finale.

Pour éviter cet écueil, le contribuable devra prouver que le déplacement est à caractère professionnel auprès de l'administration fiscale en apportant les éléments tels que les documents de voyage (tickets de train, boarding pass, frais de voiture,...) ; tickets de restaurant, frais d'hôtel, frais de taxi. Ces preuves justifieront la présence de l'expatrié à l'étranger. Le caractère professionnel du voyage sera déterminé par des agendas, des échanges d'emails professionnels, des rapports de réunion,....

Il va de soi que le statut des cadres étrangers n'est actif que si l'employé concerné par la mesure reste actif au sein de l'entreprise demandeuse. Ainsi, si la mission prend fin prématurément ou si le cadre démissionne, l'avantage du régime s'éteint directement après le dernier jour de travail et son bénéficiaire est alors considéré comme un résident fiscal belge.

Le basculement d'un statut à un autre oblige *de facto* l'introduction, endéans les 3 mois suivant le changement, d'une déclaration fiscale spéciale à l'impôt des non-résidents (cf article 309 CIR 92 (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d)).

Cependant, si ce contribuable, par le biais de son nouvel employeur, sollicite le régime des cadres étrangers, il pourra en bénéficier sous condition d'acceptation des autorités fiscales compétentes.

2.6. Comparaison entre le statut des cadres étrangers et le résident fiscal belge

Nous arrivons dans la phase pratique de ce mémoire. À partir de l'appareil théorique que nous avons construit, nous allons maintenant nous atteler à l'analyse de quatre cas rencontrés lors de notre expérience professionnelle. Ils sont destinés à illustrer les différentes taxations entre les non-résidents fiscaux belges et les résidents fiscaux belges.

Nous allons voir que sur base des éléments de faits, nos quatre postulants ne pourront pas tous bénéficier du statut des cadres étrangers.

Présentation des candidats¹

1. Mr. Garcia, 40 ans, est né à Bruxelles et possède de ce fait la nationalité belge. Toutefois, il a été résident fiscal espagnol jusqu'à son détachement pour le compte d'une grande multinationale de télécommunication espagnole dans son pays natal. Il possède un appartement en Espagne ainsi que des comptes bancaires et une assurance vie contractée en Espagne. Il est cadre supérieur dans cette entreprise de télécommunication. Son contrat stipule qu'il n'effectuera pas de voyage à l'étranger pour des raisons professionnelles.

¹ Par souci de confidentialité, les noms des personnes ont été modifiés.

2. Mr. Dupont, 35 ans, résident fiscal français jusqu'à son arrivée en Belgique, est employé par une entreprise belge, filiale d'une entreprise française active dans le secteur de l'énergie. Il est cadre et possède en Belgique un bien immobilier ainsi que d'autres avoirs mobiliers. En revanche, il ne possède aucun bien immobilier en France mais continue à cotiser pour un plan de pension français sur base volontaire. En outre, il est titulaire d'un compte courant bancaire français. Il est prévu dans son contrat qu'il travaillera 40% de son temps en France auprès d'une autre filiale du groupe et 60% en Belgique.
3. Mme Tobanelli, 30 ans, résidente fiscale italienne jusqu'à son arrivée en Belgique, est une jeune chercheuse. Elle est employée dans une entreprise pharmaceutique qualifiée de centre de recherche. Elle maintient des liens étroits à caractère social, économique et financier avec son pays d'origine. Son contrat de travail prévoit une mission de 4 ans auprès de l'entreprise belge. 80% de son activité professionnelle se déroulera en Belgique tandis que les 20% restant s'effectueront en dehors des frontières belges.
4. Mme Smith, 45 ans, résidente fiscale anglaise jusqu'à son arrivée en Belgique, est une employée d'une entreprise aéronautique. Elle possède un appartement en Italie et un logement au Royaume-Uni. Elle a également souscrit à une assurance vie au Royaume-Uni et est titulaire de comptes bancaires étrangers. Son contrat de travail prévoit une mission de 9 ans en Belgique et un pourcentage de prestation professionnelle à l'étranger de 20%.

Nos quatre prétendants au statut des cadres étrangers sont célibataires et perçoivent tous le même package salarial : il se compose d'une rémunération brute annuelle de 75.000,00 €, d'une voiture de société dont l'avantage de toute nature est fixé à 2.000,00 €, d'un GSM dont l'avantage de toute nature est fixé à 150,00 €. Pour les besoins du calcul, nous nous sommes placés en 2013 avant l'impact de la 6^{ème} réforme de l'état.

Le contrat prévoit le paiement de frais de scolarité aux enfants de 10.000 € par an. Pour cet exercice, nous partons du principe qu'ils ont tous un enfant de 12 ans dont les frais de scolarité s'élèvent à 10.000 €

Cas 1 : Analyse de la situation de Mr. Garcia

Cette situation paraît, à première vue, remplir aisément tous les prérequis indispensables à l'octroi du statut des cadres étrangers. En effet, Mr. Garcia a une fonction de cadre au sein de l'entreprise. Ses liens avec son pays d'origine sont indiscutables. La balance entre les biens possédés en Belgique et ceux hors frontière penche en faveur de l'étranger. Par conséquent, nous aurions tendance naturellement à croire qu'il est éligible pour bénéficier du statut des cadres étrangers.

Mais ce serait omettre la nationalité belge du candidat, caractéristique qui empêche automatiquement ce dernier d'accéder à toute forme de bénéfice. En effet, ce cadre sera considéré par le fisc comme un simple résident fiscal belge. Dès lors, il ne verra pas les effets de la diminution de la base imposable des rémunérations liée à ce régime favorable.

Partons maintenant de l'hypothèse que Mr Garcia réside dans la commune de Bruxelles Capitale dont les additionnels communaux s'élèvent à 7%. Si ce taux peut varier de 0% à 10% pour les résidents, il est arbitrairement fixé à 7% pour les non-résidents.

Lorsque nous appliquons la taxation aux rémunérations professionnelles décrites dans les pages précédentes, nous obtenons la rémunération nette suivante :

Tableau 1 - Simulation salariale de Mr Garcia

Rémunération brute:	75.000,00 €
Av. de toute nature voiture:	2.000,00 €
Av. de toute nature GSM:	150,00 €
Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
Total rémunération brute:	87.150,00 €
Moins : la sécurité sociale:	-11.079,81 € *
Total rémunération imposable:	76.070,19 €
Moins : Précompte professionnel	-30.568,96 €
Moins : Sécurité sociale spéciale	-731,28 €
Moins : Avantages de toute nature	-12.150,00 €
Rémunération nette:	32.619,95 €

*Le détail du calcul de la sécurité sociale est à retrouver en annexe 2 de ce présent mémoire.

Ce cas nous montre la lourdeur de l'imposition sur la taxation d'un résident fiscal belge. Il servira de point de comparaison avec les prochaines occurrences. Un premier commentaire peut être fourni au niveau du taux de taxation vu que lorsqu'on compare le précompte professionnel par rapport à la base imposable, celui-ci est de 40,19 %.

Cas 2 : Analyse de la situation de Mr. Dupont

Notre deuxième exemple se caractérise par des liens ténus avec le pays d'origine. Ceux-ci se résument à une cotisation à une pension française. Au vu des éléments présentés à l'administration fiscale belge, celle-ci procédera à une analyse approfondie des liens tissés avec le pays d'origine et de ceux établis en Belgique.

Le résultat ici ne fait guère de doute puisque la balance penchera nettement en faveur du territoire belge. Une situation qui pourrait aboutir à un rejet du dossier puisque l'administration placera notre cadre dans la catégorie des vrais résidents fiscaux belges. Dès lors, il ne bénéficiera pas du statut spécial des cadres étrangers.

Néanmoins, étant donné la répartition de travail entre la Belgique et la France, dans certains cas précis lorsque l'article 11 de la convention préventive double imposition conclue entre la France et la Belgique le prévoit, un salary split pourra être mis en place. Le salary split a pour effet d'atténuer sommairement la taxation par rapport à une taxation totale en Belgique. Notons encore qu'à l'instar des jours effectués à l'étranger dans le cadre du statut des cadres étrangers, l'administration fiscale pourrait demander également au contribuable sa présence dans un pays étranger (dans le cas d'espèce, la France) afin de vérifier qu'un salary split pourrait être appliqué. Dans ce cas-ci, le contribuable belge reste entièrement soumis à la sécurité sociale belge.

Le tableau repris ci-dessous mentionne la taxation escomptée en Belgique, on additionnera également les retenues à la source françaises afin de déterminer la pression fiscale sur les rémunérations.

Tableau 2 – Simulation salariale de Mr Dupont

	BE - 60%	FR - 40%	Total
Rémunération brute - belge:	45.000,00 €		45.000,00 €
Rémunération brute - français:		30.000,00 €	30.000,00 €
Av. de toute nature voiture:	2.000,00 €		2.000,00 €
Av. de toute nature GSM:	150,00 €		150,00 €
Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €		10.000,00 €
Total rémunération brute:	57.150,00 €	30.000,00 €	87.150,00 €
Moins : la sécurité sociale:	-7.178,53 €	-3.901,28 €	-11.079,81 €
Total rémunération imposable:	49.971,47 €	26.098,72 €	76.070,19 €
Moins : Précompte professionnel	-21.329,85 €		-21.329,85 €
Moins : Prélèvement à la source français		-1.396,53 €	-1.396,53 €
Moins : Sécurité sociale spéciale	-731,28 €		-731,28 €
Moins : Avantages de toute nature	-12.150,00 €		-12.150,00 €
Rémunération nette:	15.760,34 €	24.702,19 €	40.462,53 €

Cas 3 : Analyse de la situation de Madame Tobanelli

Comme nous l'avons mentionné dans notre présentation, Mme Tobanelli, maintient énormément de liens avec son pays d'origine, l'Italie. Ce critère permet raisonnablement à l'administration fiscale d'octroyer le statut des cadres étrangers puisque la balance entre les intérêts sociaux, économiques belges et ceux provenant d'Italie penche indéniablement vers le pays d'origine.

De surcroît, le caractère très temporaire de son détachement en Belgique, à savoir 4 ans, conforte la décision de l'administration fiscale dans le fait que Mme Tobanelli ne compte pas s'établir en Belgique de façon permanente et durable.

Le fait intéressant dans cette illustration est la qualité de « centre de recherche » revêtue par l'entreprise qui emploie la cadre. Rappelons que lorsqu'une entreprise introduit au nom du

cadre étranger une demande d'octroi du statut des cadres étrangers, elle doit également joindre une série d'informations. Celles-ci sont principalement une cartographie de l'entreprise telle que la carte d'identité de l'entreprise, l'objet social, l'organigramme de l'entreprise au niveau international ainsi que l'organigramme interne de l'entreprise.

Par ailleurs, l'administration fiscale veillera à savoir où se situera le futur bénéficiaire du régime dans cet organigramme afin de prouver son niveau de responsabilités/compétences. Pour finir, l'entreprise devra prouver à l'administration fiscale qu'elle peut être qualifiée de centre de coordination. Elle pourra le justifier en expliquant son objet social par exemple.

S'il est reconnu comme tel, ce centre de coordination pourra conférer au non-résident la possibilité d'augmenter la limite des dépenses propres à l'employeur jusqu'à 29.750,00 € contre 11.250,00 € en temps normal. Dès lors, l'expatrié pourra bénéficier d'une diminution encore plus importante de sa base imposable. Par transversalité, l'impôt généré, perçu par l'état, sera également moindre.

Tableau 3 – Simulation salariale de Mme Tobanelli

Rémunération brute:	75.000,00 €
Av. de toute nature voiture:	2.000,00 €
Av. de toute nature GSM:	150,00 €
Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
Total rémunération brute:	87.150,00 €
Moins : dépenses illimitées:	-10.000,00 €
Moins : frais propres à l'employeur :	-29.750,00 €
Base de l'application de la sécurité soc:	47.400,00 €
Moins : la sécurité sociale:	-5.884,49 € *
Total rémunération imposable :	41.515,51 €
Réduction jours prestés étrangers (20%)	-8.303,10 €
Rémunération imposable final	33.212,41 €
Moins: Précompte professionnel	-8.147,17 €
Moins: Sécurité sociale spéciale	-326,36 €
Moins : Avantages de toute nature	-2.150,00 €
Plus: frais propres à l'employeur	29.750,00 €
Rémunération nette:	60.641,98 €

Cas 4 : Analyse de la situation de Madame Smith

Notre 4^{ème} et dernier exemple ressemble fort au cas précédent. En effet, les liens avec les pays d'origine et à l'étranger sont assez forts. Le contrat prévoit une durée limitée dans le temps, à savoir 9 ans.

Tous les signaux sont au vert quant à l'octroi du statut des cadres étrangers. La différence avec le cas précédent réside dans le fait que l'entreprise n'est pas un centre de recherche et de coordination. Par conséquent la limite des 29.750,00 € ne pourra pas être appliquée.

Nous constatons dès lors une augmentation substantielle des impôts ainsi que l'augmentation de la sécurité sociale belge. En effet, la partie de frais propres à l'employeur qui est retranchée du salaire brut de l'expatrié n'est pas soumise à la sécurité sociale belge, ni à l'impôt belge.

Nous obtenons donc les résultats suivants en matière de taxation :

Tableau 4 – Situation salariale de Mme Smith

Rémunération brute:	75.000,00 €
Av. de toute nature voiture:	2.000,00 €
Av. de toute nature GSM:	150,00 €
Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
Total rémunération brute:	87.150,00 €
Moins : dépenses illimitées:	-10.000,00 €
Moins : frais propres à l'employeur :	-11.250,00 €
Base de l'application de la sécurité soc:	65.900,00 €
Moins : la sécurité sociale:	-8.302,44 € *
Total rémunération imposable :	57.597,56 €
Réduction jours prestés étrangers (20%)	-11.519,51 €
Rémunération imposable final	46.078,05 €
Moins: Précompte professionnel	-14.523,05 €
Moins: Sécurité sociale spéciale	-493,07 €
Moins : Avantages de toute nature	-2.150,00 €
Plus: frais propres à l'employeur	11.250,00 €
Rémunération nette:	51.681,44 €

En conclusion, nous remarquons clairement le gain d'impôts pour le non-résident fiscal belge. En effet, pour un même salaire, un résident paiera 30.568,96 € d'impôts alors que le non-résident fiscal belge ne paiera dans le meilleur des cas que 8.147,17 € d'impôts. Par conséquent, la rémunération nette qu'il perçoit en main et qui constitue son pouvoir d'achat sera plus importante que celle du résident fiscal.

Cet impact positif concerne également l'employeur qui voit ses coûts en sécurité sociale baisser sensiblement puisqu'aucune sécurité sociale n'est appliquée sur ses frais propres.

Nous pouvons également mettre en évidence que la situation personnelle du contribuable peut faire basculer la décision d'octroi du statut spécial des cadres étrangers. De ce fait, il pourra voir la pression fiscale sur sa rémunération varier considérablement.

2.7. Les différentes catégories de non-résident fiscal belge

Avant de se plonger dans l'évolution du statut des cadres étrangers, attardons-nous sur les quatre catégories de non-résident fiscal belge étant d'application jusqu'en 2014 (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d, p. art. 244)

- Les non-résidents avec foyer d'habitation en Belgique ;
- Les non-résidents « privilégiés » ;
- Les non-résidents assimilés à ceux avec foyer d'habitation en Belgique ;
- Les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique ;

2.7.1. Les non-résidents avec foyer d'habitation en Belgique

Il n'y a pas de définition, dans le Code des Impôts sur les Revenus, de cette notion de foyer d'habitation. Néanmoins, sur base d'une question parlementaire, le Ministère des finances en a formulé un éclaircissement:

« Il doit s'agir d'une réelle installation (familiale), en Belgique, à savoir à l'endroit où l'intéressé séjourne habituellement et avec sa famille, durant toute la période imposable, mais de manière telle qu'il puisse encore être considéré que le séjour en Belgique n'est pas de nature durable. » (Pieron, 2013)

Ainsi, pour qu'un non-résident puisse appartenir à cette catégorie, il doit pouvoir justifier qu'il a maintenu son foyer d'habitation entre le moment où il a été soumis à l'impôt des non-résidents et la fin de l'année imposable en question.

Nous pouvons résumer que cette catégorie appartient aux non-résidents établis en Belgique avec leur ménage durant toute la durée de la période imposable.

Ces précisions sont essentielles car l'appartenance à cette catégorie confère au contribuable le bénéfice d'une multitude de réductions et de déductions fiscales. S'il avait appartenu à une autre catégorie, ces déductions et réductions fiscales seraient moindres. Cette catégorie de non-

résidents tend vers le régime des résidents fiscaux belges en matière d'avantages fiscaux. Pour en citer quelques-uns, par déduction, on entend les déductions forfaitaires, les majorations pour enfant à charge, l'application du quotient conjugal qui viennent diminuer la base imposable du contribuable.

Par contre, par réductions d'impôts on vise celles qui concernent les frais de garde, les frais liés à l'emprunt hypothécaire d'une habitation propre, l'épargne pension, les titres services, etc.

2.7.2. Les non-résidents « privilégiés »

Cette catégorie de non-résidents reprend les résidents de la France, du Luxembourg et des Pays-Bas qui perçoivent des revenus de source belge. Ils ont droit aux mêmes réductions et déductions que les non-résidents avec foyer d'habitation mais celles-ci sont limitées au prorata des revenus de source belge par rapport à leurs revenus mondiaux.

Ces non-résidents privilégiés, qui sont en réalité des non-résidents sans foyer d'habitation, peuvent accéder aux mêmes avantages que les non-résidents avec foyer d'habitation par le fait que les conventions préventives double imposition antérieures à celles établies sous le modèle OCDE prévoient une clause de non-discrimination moins forte, comparée à celle inscrite à l'article 24 du modèle de l'OCDE (OCDE, 2014). Comme évoqué *supra*, cela concerne les anciennes conventions préventives double imposition conclues entre la Belgique et les Pays-Bas, la France et le Luxembourg.

Pointons également que ces non-résidents peuvent être des privilégiés avec foyer d'habitation à condition qu'ils respectent la règle des 75% développée infra. Etant donné que le fait d'avoir ou ne pas avoir de foyer d'habitation avait une influence sur la déduction d'impôt, il était, par le passé, intéressant de pouvoir rentrer dans cette catégorie. En effet, avant le glissement des compétences fiscales fédérales vers les régions, le contribuable pouvait encore bénéficier de déduction d'impôt pour une série de dépenses telles que les emprunts hypothécaires, assurances vies,...

A l'heure actuelle, seules les dépenses faites dans le cadre des rentes alimentaires permettent de diminuer la base imposable.

2.7.3. Les non-résidents assimilés à ceux avec foyer d'habitation

Cette catégorie de personnes regroupe les non-résidents qui ont au moins acquis 75% de leurs revenus professionnels en Belgique. Ce pourcentage est obtenu en mettant au numérateur le montant des revenus professionnels nets qui ont été perçus en Belgique et au dénominateur les revenus professionnels nets belges, ceux exonérés par convention et les revenus professionnels perçus à l'étranger.

Seuls les revenus professionnels sont pris en considération dans le calcul des 75%. Par revenus professionnels nets, on entend les revenus obtenus après déduction des frais professionnels, qu'ils soient qualifiés de forfaitaires ou réels et après déduction de l'impôt étranger.

Lorsqu'un contribuable souhaite être assimilé à un non-résident avec foyer d'habitation, il doit mentionner le montant repris au dénominateur de la formule au code mécanographique 1049 de la déclaration fiscale belge à l'impôt des non-résidents (cadre XII, revenus d'origine étrangère et revenus exonérés en vertu d'une Convention préventive double imposition, exercice d'imposition 2014, revenus 2013) afin que l'administration fiscale puisse vérifier qu'il fait partie de la bonne catégorie.

Lorsque le contribuable bénéficie du statut des cadres étrangers, les éléments menant à la détermination des règles de 75% changent légèrement puisqu'au numérateur, on indiquera les rémunérations du cadre obtenues lors de son activité uniquement en Belgique. Le dénominateur sera composé, quant à lui, des rémunérations totales y compris celles acquises lors de ses déplacements à l'étranger à des fins professionnelles (on parlera de la partie de rémunération imposable qui équivaut au pourcentage des prestations à l'étranger), majorées de toute rémunération de source étrangère.

Remarquons que toute indemnité considérée comme des dépenses propres à l'employeur est exclue pour la détermination de ce pourcentage.

Les non-résidents assimilés à ceux avec foyer avaient droit avant la 6^{ème} réforme de l'état de pouvoir également bénéficier de l'ensemble des avantages que conférait la catégorie des non-résidents avec foyer d'habitation. Nous verrons au troisième chapitre le bouleversement engendré par cette réforme.

2.7.4. Les non-résidents sans foyer d'habitation

Cette dernière catégorie de non-résidents regroupe, par définition, tous les contribuables qui ne rentrent pas dans les trois catégories qui ont été explicitées ci-dessus. La conséquence de l'appartenance à cette catégorie sera que le contribuable ne pourra pas bénéficier des avantages tels que le quotient conjugal, les frais professionnels forfaitaires ou réels, la quotité exemptée pour enfant à charge (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d, p. 92).

De plus, l'ensemble de réductions fiscales prévues à l'article 145 du CIR 92 ne seront pas intégralement applicables pour cette catégorie de non-résidents. Seules l'assurance groupe, l'épargne pension, l'assurance-vie et l'utilisation de véhicule électrique pourront être éligibles pour la réduction d'impôt. En outre, cette limitation de réduction d'impôt a été mise en application à partir de l'exercice d'imposition 2015 – revenus de l'année 2014 (Wolters Kluwer, 2019). Avant cet exercice d'imposition, les réductions d'impôts en matière de titres-services, de dépenses pour économie d'énergie et de sécurisation de l'habitation étaient encore octroyées par l'administration fiscale.

3. Les modifications relatives au régime cadres étrangers

3.1. La loi spéciale sur le financement du 6 janvier 2014 et la loi du 8 mai 2014 modifiant le CIR92

Jusqu'en 2014, le régime des cadres étrangers ne connaît pas de bouleversement majeur, hormis quelques indexations ponctuelles des montants de référence. La loi du 8 mai 2014 transposant la LSF du 6 janvier 2014 dans le CIR 92 (SPF Justice, 2015) a modifié considérablement les catégories des non-résidents et a également eu un impact non négligeable sur les non-résidents qui bénéficient du statut des cadres étrangers. Et pour cause ! Cette loi a purement et simplement supprimé la première catégorie des non-résidents avec foyer d'habitation en divisant la catégorie des non-résidents qui satisfont à la règle des 75%. La première section regroupe désormais les contribuables qui résident dans l'espace économique européen (EEE) ou qui peuvent bénéficier d'une clause de non-discrimination (d'une CPDI). La deuxième se compose des contribuables qui ne résident pas dans l'EEE. La catégorie de non-résidents privilégiés disparaît également.

La LSF (Loi Spéciale sur le Financement des régions et communautés) du 6 janvier 2014 permettant de transférer les pleins pouvoirs en matière de réduction d'impôts, l'évolution de l'imposition des cadres étrangers passera par ce biais-là (SPF Justice, 2014).

Etant donné que depuis 2014, le régime des cadres étrangers en tant que tel n'a pas changé, seules les décisions régionales en matière de réduction d'impôts auront une influence sur l'impôt final du contribuable.

Lorsque le contribuable obtient plus de 75% de ses revenus professionnels en Belgique, il peut prétendre à bénéficier des avantages fiscaux fédéraux tels que ceux liés à la situation familiale de l'individu (enfants à charge, quotient conjugal, etc.). Dans le cas contraire, il est directement assimilé à la catégorie des « autres non-résidents ». C'est la situation notamment des cadres étrangers qui ont plus de 25% de jours de travail accomplis à l'étranger (Cabinet Claeys & Engels, 2014).

Pour pouvoir bénéficier des avantages fiscaux offerts par les régions, il faudra remplir une condition complémentaire de la règle des 75%, à savoir être résident dans l'Espace Economique Européen autre que la Belgique ou bénéficier d'une clause de non-discrimination dans la CDPI. Cela signifie que les non-résidents bénéficiant du régime des cadres étrangers voient les avantages régionaux s'évaporer.

Une nouveauté faisant suite à cette loi du 8 juin 2014 est la détermination de la région qui serait compétente pour appliquer ces réductions d'impôts. Le CIR 92 a vu un nouvel article apparaître, le 248/2 qui a posé les bases pour attribuer un non-résident à une région (Fisconetplus (SPF Finances), 2019b; Wustenberghs & Puncher, 2014).

Outre le fait qu'un non-résident ne peut être localisé dans une seule région (idem pour une imposition commune), l'article 248/2 §1 al2 CIR92 nous apprend que la localisation se base sur les revenus professionnels.

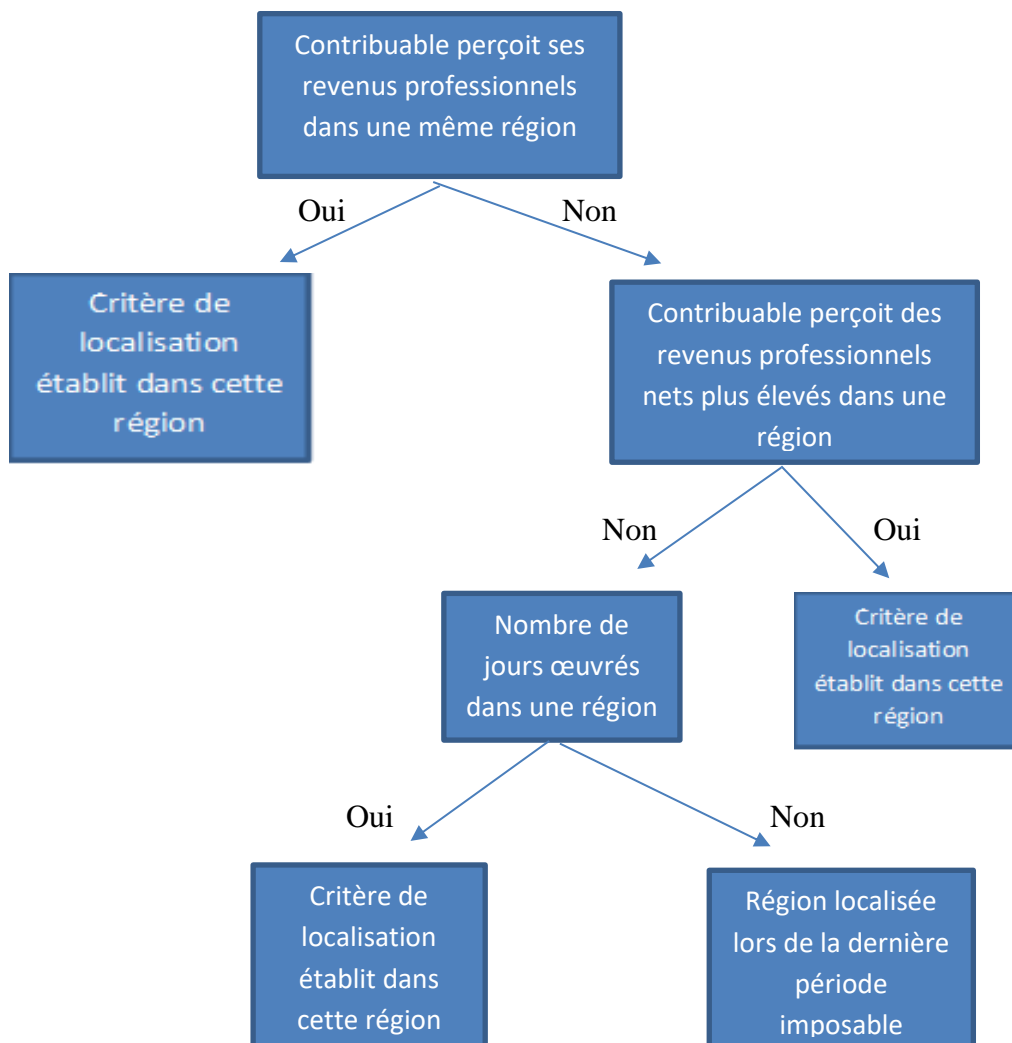
Si le contribuable a travaillé pour le compte d'un employeur situé dans une seule région (par exemple la Wallonie), cette dernière peut être compétente dans l'application des additionnels régionaux et des avantages fiscaux qu'elle octroie.

Dans le cas où le contribuable a travaillé dans plusieurs régions, il y aura lieu de déterminer le revenu professionnel net propre à chaque région. Le revenu le plus élevé obtenu dans une région déterminera la région taxatrice. Le revenu professionnel net se définit comme les revenus après déduction des frais professionnels mais avant application des exonérations à caractère économique (telles que déduction pour investissement) et déduction des pertes professionnelles (Wustenberghs & Puncher, 2014).

Dans des cas extrêmes, si le revenu professionnel net est équivalent dans les différentes régions, le nombre de jours effectués dans chaque région sera pris en compte pour déterminer la région.

Si ce dernier critère ne permet toujours pas de départager les régions, on fera la localisation du contribuable lors de la dernière période imposable. Nous pouvons donc schématiser ces critères en utilisant la clé dichotomique suivante (*Figure 1*).

Figure 1 – Clé dichotomique



A noter qu'en cas d'imposition commune, les revenus professionnels nets sont additionnés.

La loi du 8 juin 2014 a également prévu des critères de rattachement par catégorie de travailleurs (Wustenberghs & Puncher, 2014). Afin de ne pas dépasser les limites de ce travail, nous n'envisagerons que les travailleurs salariés et les dirigeants.

Le critère de rattachement est celui du lieu habituel où s'exerce l'activité du salarié. Ainsi, le travailleur sera localisé dans la région où il remplit la plus grande partie de ses obligations pour le compte de son employeur.

Attention, ce critère repose uniquement sur des faits. Ainsi, si contractuellement, le lieu de travail est défini mais qu'en réalité il est tout autre, la localisation ne pourra pas se baser sur ce qui est stipulé dans le contrat de travail. Pour illustrer nos propos, prenons le cas d'un non-résident qui, contractuellement, doit travailler au siège social situé à Bruxelles. Cependant son employeur a décidé de l'affecter à son site situé à Charleroi durant l'année 2016. En 2016, le critère de rattachement étant l'endroit habituel de travail, ce sera la Wallonie. Si en 2017, il retourne travailler à Bruxelles, la région de Bruxelles Capitale sera alors compétente. Nous voyons dès lors que la localisation peut différer d'une année à l'autre.

A titre de comparaison avec l'impôt des personnes physiques, prenons l'exemple d'un Hollandais qui vient s'installer à Bruxelles avec sa famille de façon temporaire et bénéficie du statut des cadres étrangers. Il travaille dans une entreprise à Gand. Selon les règles de localisation à l'INR, cette personne dépendra de la Région flamande. Maintenant reprenons le même cas, à la différence que le cadre établit de façon définitive son lieu d'habitation à Bruxelles et est considéré de surcroît comme un habitant du Royaume soumis à l'impôt des personnes physiques. A ce moment-là, la région compétente sera Bruxelles puisque le critère de localisation est le domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Quant aux dirigeants, ils auront les mêmes critères de rattachement que les salariés sauf pour les rémunérations obtenues dans le cadre de leur mandat d'administrateur ou de gérant. Le critère de rattachement est le siège social de l'entreprise.

Ainsi ce critère de localisation revêt une importance primordiale. Rappelons encore que ces mêmes réductions d'impôts sont applicables tant pour les résidents que pour les non-résidents.

Le principal bouleversement en matière de régionalisation des compétences fédérales se situe au niveau des crédits hypothécaires dont la réduction fiscale fluctue d'une région à l'autre (Louvain School Management, 2015).

Nous pouvons distinguer l'évolution en la matière suivant les trois régions :

a. La Région wallonne

Concernant les revenus de 2015 (Exercice d'imposition 2016), pour tout emprunt contracté lors de cette période imposable, la réduction d'impôt liée à ce bonus logement était de 40% quel que soit le taux d'imposition du contribuable.

Naturellement, le montant à inscrire en rubrique de la déclaration fiscale à l'impôt des non-résidents n'était pas illimité. En effet, si les amortissements en capital et les intérêts dépassaient la limite par contribuable de 3050 ou 3130 (si 3 enfants à charge), ce montant était limité aux 2 montants précités. Nous attirons l'attention sur le fait que d'autres conditions doivent être respectées pour bénéficier du bonus logement. Cette matière pouvant faire l'objet à elle seule d'un mémoire, nous n'explorerons pas davantage ce point.

Les emprunts conclus en 2016 (Exercice d'imposition 2017), se voient, eux, soumis au régime du chèque habitat dont le mode de calcul est très différent de son prédécesseur, le bonus logement. Concrètement, l'avantage fiscal se calculera de manière individuelle et sera de maximum 1520 € si les revenus professionnels imposables sont inférieurs ou égaux à 21.000 € et sera inexistant si les revenus professionnels imposables sont supérieurs à 81.000 €. Entre ces deux pôles, nous appliquerons la formule suivante : $1520,00 - ((\text{revenus professionnels nets} - 21.000 \text{ €}) * 1,275\%)$.

Pour tout enfant à charge, un supplément de 125 € est accordé. Nous voyons dès lors qu'une diminution succincte de l'avantage fiscal se fera ressentir pour tous les revenus supérieurs par rapport aux avantages du bonus logement de 2014.

b. La Région de Bruxelles Capitale

Elle décide que tous les emprunts conclus depuis 2017 ne bénéficieraient d'aucune réduction d'impôts. L'ancien régime, plus favorable puisqu'octroyant des diminutions, reste néanmoins d'application pour les prêts contractés avant l'année fatidique.

c. La Région flamande

La Région flamande, quant à elle, a choisi de conserver le bonus logement. Seul le montant maximal pouvant être reporté dans la déclaration fiscale pour bénéficier d'une réduction d'impôt a fait l'objet d'une diminution.

3.2. Proratisation des avantages fiscaux octroyés par les autorités fiscales belges

Cette mesure en application depuis l'exercice d'imposition 2018 (revenus 2017) peut paraître, à première vue, anodine mais elle n'est pas à négliger quand on prend en considération le concept d'égalité auquel peuvent prétendre tant les résidents fiscaux belges que les non-résidents fiscaux belges (Lexalert, 2019; SPF Justice, 2018). Avant cette période d'imposition, les quotités exemptées et autres réductions d'impôt étaient calculées comme si le contribuable était imposé sur l'ensemble de l'année civile.

Ainsi, un non-résident bénéficiant du régime des cadres étrangers ou même un résident fiscal belge décidant de quitter la Belgique au 31.03 d'une année civile voyait son impôt diminuer grâce à l'application des quotités exemptées et réduction d'impôt octroyées sur une base annuelle.

C'est pourquoi cette nouveauté a été transposée dans la loi programme du 25 décembre 2017. Les articles afférents à ce changement sont présents aux numéros 117 à 131. L'article 118 de cette loi programme indique qu'un article 129/1 a été rajouté au Code sur l'impôt des revenus. L'objectif visé ici par l'administration fiscale belge est d'éviter qu'une personne qui se domicilie ou quitte la Belgique en cours d'année ne bénéficie plus des avantages fiscaux établis sur une base annuelle. Ce dispositif est conçu de telle manière que les bénéficiaires ne puissent être invoqués plusieurs fois. Ce dernier n'est toutefois pas d'application lorsqu'une période d'imposition inférieure à 12 mois est le fruit du décès du contribuable qu'il soit résident fiscal belge ou non-résident fiscal belge.

Si l'on prend le cas d'un non-résident fiscal belge détaché en 2011 en Belgique pour le compte d'un grand groupe mondialement connu et bénéficiant du statut des cadres étrangers (non-résident avec foyer d'habitation), ce « cadeau fiscal » aurait pu être reçu à quatre reprises.

En effet, ce cadre étranger deviendrait aux yeux de l'administration fiscale belge un non-résident bénéficiant du statut des cadres étrangers. Lors du dépôt de sa première déclaration fiscale belge à l'impôt des non-résidents, le contribuable pourra alors bénéficier une première fois de ces avantages accordés sur base annuelle.

Imaginons maintenant que ce même contribuable décide de quitter l'entreprise le 31 octobre 2013 pour un nouvel employeur n'ayant pas demandé le statut des cadres étrangers, cette personne sera dès lors considérée comme un résident fiscal belge.

Par conséquent, ses obligations fiscales seront doubles pour l'année 2013. En effet, du 1^{er} janvier 2013 au 31 octobre 2013, il devra remplir une déclaration à l'impôt des non-résidents dans les 3 mois suivant le changement de régime fiscal. De plus, il devra également établir une déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques dans les délais légaux prévus.

Dans ce cas-ci, il bénéficiera à la fois des exemptions établies sur base annuelle lors de l'établissement de son avertissement-extrait de rôle couvrant l'exercice d'imposition spéciale 2013 - revenus 2013 (INR) et également lors de l'établissement de son avertissement-extrait de rôle couvrant l'exercice d'imposition 2014 – revenus 2013 relatifs à ses revenus mondiaux perçus à titre de résident fiscal belge (IPP).

Enfin, le 30 juin 2015, ce même contribuable décide de ne plus résider en Belgique et déplace sa résidence fiscale en dehors de ce pays. Il devra dès lors remplir une déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques spéciale couvrant la période du 1^{er} janvier 2015 au 30 juin 2015. Il bénéficiera dès lors une quatrième fois des avantages octroyés sur base annuelle.

Mesurons à présent les conséquences de la proratisation des avantages fiscaux en nous appuyant sur un cas issu de notre expérience professionnelle.

Monsieur Durant est arrivé d'Espagne en mai 2014 et a été amené à quitter la Belgique le 30 octobre 2017 pour relever un nouveau challenge au sein du groupe où il travaillait en Belgique. Il exerce désormais ses fonctions aux Etats-Unis à partir du mois de décembre 2017. Ses revenus imposables après l'application des dépenses non-admises et l'application de l'exonération des jours prestés à l'étranger de 15%, s'élèvent à 216.510,72 € et le précompte prélevé en 2017 se chiffre à 119.850,55 €. Dans ce cas d'espèce, il appartenait à la catégorie des non-résidents qui a obtenu plus de 75% de ses revenus professionnels nets en Belgique (le code mécanographique 1073-91 de la déclaration fiscale à l'impôt des non-résidents a été coché).

En annexe 3, vous trouverez le calcul d'imposition de Mr. Durant. Vous remarquerez que les quotités exemptées s'élèvent à 7.130 € soit le maximum relatif à l'année 2016. L'année de référence pour le calcul d'imposition est de 2016 puisque l'année 2017 n'a pas été consommée intégralement.

L'imposition finale, compte tenu du précompte professionnel de 119.850,55 € prélevé durant la période du 1^{er} janvier 2017 au 30 octobre 2017, débouche sur un remboursement d'impôt de 13.257,20 €.

Prenons maintenant les mêmes données mais transposons-les avec les règles de 2018. Nous partons du postulat que la période imposable s'étend toujours du 1^{er} janvier 2017 au 30 octobre 2017. La proratisation des avantages fiscaux serait donc de 10 sur 12 et les quotités exemptées passeraient de 7.130,00 € à 6.535,84 € ($10/12 * 7.130,00$ €).

L'impôt de base reste de 101.402,36 € mais la réduction de quotités exemptées passe de 1.782,50 € à 1.633,96 €. Nous voyons donc que la perte engendrée est de 148,54 €.

Cette différence se creusera légèrement en appliquant le taux communal qui est fixe à l'impôt des non-résidents à savoir 7%. Par conséquent, 7% des 148,54 € viennent se rajouter à la perte engendrée qui s'élève au final à 158,94 €. En conclusion, le remboursement d'impôt ne s'élèverait plus à 13.257,20 € mais bien à 13.098,26 €.

Cette différence de 158,94 € peut paraître dérisoire pour ce contribuable compte tenu des revenus obtenus. Mais en 2017, la Belgique a connu l'arrivée d'un peu moins de 140.000 personnes pour le départ de 81.825 personnes (Belga, 2018). L'ensemble de ces personnes devront notifier le prorata à utiliser en fonction du moment d'arrivée en Belgique (inscription au Registre National) et la fin d'année civile ou en fonction du début d'année civile et le moment du départ (désinscription au Registre National de la population). Rien qu'en appliquant un gain d'une centaine d'euros à une partie de ces contribuables qui seraient en âge de travailler, on constate que l'administration fiscale belge pourrait faire quelques économies.

Signalons que pour déterminer si la date de départ ou la date d'arrivée permet de comptabiliser le mois en question, il faut que le 15 du mois rentre dans la période de départ ou d'arrivée. Autrement dit, un contribuable qui arrive en Belgique et figure sur le Registre National en date du 12 mars, verra son prorata sur une année comptabilisé à dix mois sur douze. En revanche, s'il figure sur le Registre national 4 jours plus tard, le 16 mars, il ne pourra pas prétendre à ce mois dans le calcul du prorata qui sera donc de 9 sur 12.

Le même raisonnement peut être d'application lorsqu'un contribuable part de la Belgique avant le 15 ou au 15 et après. En effet, s'il part le 12 mars, le prorata sera de 2 sur 12 alors que s'il part le 15 mars, le prorata utilisé sera de 3 sur 12.

Si cette loi-programme du 25 décembre 2017 a influencé les réductions à proratiser, elle a également abrogé un certain nombre de réductions notamment celles accordées aux non-résidents qui n'ont pas recueilli des revenus professionnels imposables nets en Belgique d'au moins 75% de la totalité des revenus professionnels (SPF Justice, 2018).

Ceux-ci ne bénéficient plus de (liste non-exhaustive) (Fisconetplus (SPF Finances), 2019d) :

- la réduction pour les paiements effectués dans le cadre de l'épargne pension (réduction de 30% - article 145/8
- la réduction pour l'acquisition de nouvelles actions ou part d'entreprises débutantes (réduction de 30% voire 45% pour les microsociétés – art 145/26 § 3, alinéa 6
- la réduction pour l'acquisition d'un quadricycle électrique ou d'une motocyclette ou tricycle électrique (réduction 30% - art 146/28
- la réduction pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation
- ...

Le crédit d'impôt lié au bonus à l'emploi prévu à l'article 289ter/1 du CIR92, est également passé à la trappe. Néanmoins si le contribuable acquiert des parts ou des actions de la société qui l'emploie, une réduction d'impôt de 25% est maintenue.

A l'heure où nous rédigeons ces lignes, aucune nouveauté ou profond chamboulement ne sont apparus ou sont à prévoir pour l'exercice d'imposition 2019 – revenus 2018.

Pour clore ce chapitre, nous voyons que les avantages fiscaux des non-résidents ont diminué d'année en année. L'événement le plus marquant reste l'avènement de la sixième réforme de l'Etat qui a réduit le nombre de catégories de quatre à trois avec des nouveaux critères d'appartenance. Les réductions fiscales ont été revues pour rendre compte de cette nouvelle réalité.

La loi programme du 25 décembre 2018 a restreint un peu plus les déductions et réductions d'impôt et a introduit cette notion de proratisation des quotités exemptées et de certaines réductions d'impôt. Cette proratisation permet, selon nous, de rendre plus juste l'imposition d'un contribuable arrivant ou sur le départ au cours d'une année et celle d'un contribuable qui réside dans le Royaume de Belgique toute l'année.

4. L'imposition des non-résidents en France et aux Pays-Bas

Dans ce troisième chapitre, nous allons décrire les principaux points d'imposition des non-résidents fiscaux chez nos voisins français et hollandais afin d'en laisser émerger les ressemblances mais aussi les différences.

4.1. L'imposition des non-résidents en France

La détermination de l'impôt des contribuables français (statut résident ou non-résident) repose principalement sur le critère dit de territorialité. En clair, le territoire fiscal va circonscrire l'endroit où le contribuable sera taxé. Ce dernier pouvant être français ou non, résident ou non. Ce principe de territorialité se rattache au domicile fiscal.

L'article 4B du CGI paragraphe 1 détaille les conditions suivantes pour être considéré comme résident fiscal français (Legifrance, s. d.-a): « *1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :*

a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus. »

Par analogie, le non-résident fiscal français est celui qui ne respectera pas ces critères de résidence fiscale prévus dans le Code général des impôts français. En effet, si un contribuable valide ne fut-ce que l'un de ces critères, son domicile fiscal sera automatiquement relié à la France et son imposition sera donc commune à celle des résidents fiscaux français. Il y a lieu également de préciser que le toponyme « France » repris dans l'article exposé *supra* représente la métropole et les départements d'Outre-mer tels que la Martinique, la Réunion, la Guadeloupe et la Guyane.

En outre, la France possède un régime particulier qui s'applique aux personnes travaillant depuis peu en France, c'est ce qu'on appelle « le régime des impatriés » (Legifrance, s. d.-b).

Le fonctionnement est le suivant : si un salarié ou un dirigeant d'entreprise (cette dernière classe possédant certaines restrictions) est invité à travailler par une entreprise étrangère pour le compte d'une entreprise établie en France, possédant des liens avec la première, alors le travailleur pourra bénéficier du régime des impatriés, au même titre qu'un individu embauché directement de l'étranger par une entreprise française.

Pour que l'application soit effective, deux conditions, décrites ci-dessous, doivent être remplies :

1. Dès que le contribuable commence à exercer en France son emploi, le domicile fiscal doit être en France.
2. Il ne peut pas avoir élu son domicile fiscal dans le territoire hexagonal durant les 5 années civiles précédant l'année où le contribuable débute sa fonction.

Ainsi, un contribuable belge qui a toujours élu son domicile fiscal en Belgique et qui a été recruté par une entreprise française pour travailler dans un de ses sites en France pourra bénéficier du régime des impatriés à condition qu'il transfère son domicile fiscal en France. Le 2^{ème} critère étant *de facto* rempli du fait de notre exemple.

Aux yeux de la Belgique, il sera considéré comme un non-habitant du Royaume et ne sera imposé que sur ses revenus de source belge (immobiliers principalement).

Par ailleurs, l'article 155 B du Code Général des Impôts mentionne deux avantages fiscaux non négligeables pour les contribuables qui seront considérés comme impatriés. On citera en premier lieu la prime d'impatriation et en dernier lieu, l'exonération de la rémunération des prestations effectuées hors France.

La prime d'impatriation

Cette prime concerne, comme son nom l'indique, les impatriés qui verront cette prime non imposable à condition que les montants réels des primes d'impatriation soient stipulés dans le contrat de travail.

Néanmoins, cette exonération peut se voir revêtir du caractère partiel si la rémunération nette imposable (la prime d'impatrié non inclus) est inférieure à celle perçue par des salariés qui occupent les mêmes fonctions dans l'entreprise ou occupent des fonctions similaires dans des entreprises analogues. Ce salaire similaire est nommé « la rémunération de référence ». Cette dernière sera proratisée en fonction du moment où la prise en fonction aura effectivement lieu.

Ainsi, la différence en pourcentage entre la rémunération nette imposable de l'impatrié et la rémunération nette de référence sera appliquée à la prime d'impatriation, cette différence étant rajoutée à sa base imposable et par conséquent soumise à l'impôt sur les revenus français.

Comme évoqué, il y a deux types de contribuables visés par ce régime des impatriés, les personnes qui ont été directement recrutées de l'étranger par une entreprise française peuvent opter pour une exonération forfaitaire des primes d'impatriation. L'autre catégorie de contribuables ne peut pas bénéficier de cette option.

Cette option permet l'évaluation de 30% de la rémunération nette totale comme prime d'impatriation même si une prime d'impatriation nette est incluse dans le contrat de travail. Cette prime d'impatriation comprend entre autres la mise à disposition d'un logement en France et est censée couvrir tous les surplus liés à la venue en France. Elle est exonérable durant 6 années civiles, plus précisément jusqu'au 31 décembre de la 6^{ème} année suivant la prise en fonction.

Concrètement, reprenons le cas de notre compatriote belge recruté directement de l'étranger par une société établie en France et qui a pris ses fonctions le 1^{er} mars 2018. La prime d'impatriation sera exonérée partiellement ou totalement jusqu'au 31 décembre 2024. A noter que cette période de 6 ans était portée à 8 ans jusqu'au 5 juillet 2016.

Cette prime d'impatriation qui est en réalité un supplément de revenus, ne doit pas être justifiée auprès des autorités fiscales françaises. C'est dire que son objet/utilisation ne doit pas être effectué(e) à des fins bien spécifiques.

Rémunération se rapportant à l'activité hors de la France

Durant les six années où le contribuable français bénéficiera du régime des impatriés, celui-ci pourra exonérer la rémunération liée à ses prestations à l'étranger, à condition que ses voyages à l'étranger soient réalisés dans le propre intérêt de la société française où il travaille.

Il est intéressant d'établir un parallèle entre le statut des cadres étrangers belges et le régime des impatriés. En effet, la France limite cet avantage à maximum 6 ans puisque ce droit s'éteint lorsque le contribuable ne peut plus bénéficier de ce régime, tandis que la Belgique ne remet en cause, que rarement, l'octroi du statut des cadres étrangers, tant que le contribuable belge n'atteint pas au moins 15 à 20 ans de travail sur son territoire.

Ce n'est qu'à ce moment-là que le caractère temporaire du séjour à l'étranger est remis en doute. Nous remarquons, dès lors, que les autorités fiscales imposent via leur Code Général des Impôts une fin identique pour tout le monde. Ce qui n'est pas forcément le cas en Belgique.

Néanmoins, la Belgique et la France sont toutes deux attentives à la justification de ces jours accomplis à l'étranger puisque ce cadeau fiscal permet au contribuable de ne pas être taxé sur ces revenus-là, même dans les pays où l'exercice a eu lieu.

En cas de rapport jugé disproportionné entre les jours effectués à l'étranger et les jours exercés totaux, les administrations fiscales des deux pays auront à cœur de procéder à un contrôle fiscal. Le contribuable devra dès lors prouver le caractère professionnel du voyage (par des emails, des confirmations, de rendez-vous, des mémos, des agendas,...) et également sa présence physique à l'étranger (ticket de train, d'avion, ticket d'essence, de péage, note de frais, boarding pass, note d'hôtel, note de restaurant, etc.)

Exonération de salaire

Les personnes qui ont été transférées d'une entreprise hors France vers une entreprise française possédant des liens avec l'entreprise étrangère disposent de deux possibilités d'exonération.

La première stipule que les salariés et les dirigeants d'entreprise peuvent opter pour une rémunération exonérée d'impôt pouvant aller jusque 50% de la rémunération totale. La seconde offre la possibilité aux salariés et aux dirigeants de choisir une exonération équivalente à la quote-part de la rémunération exercée à l'étranger limitée à 20% de leurs rémunérations imposables (la prime d'impatriation exclue).

Pour illustrer nos propos, prenons l'exemple d'un Belge qui est employé par une entreprise belge et est détaché par son employeur belge dans une entreprise française partenaire (elle possède des liens avec l'entreprise belge). Il n'a pas été domicilié en France depuis les cinq dernières années de la prise en fonction de son poste. Très bon travailleur, il est invité à se rendre à l'étranger à des fins professionnelles. Partons du postulat que sa prime d'impatriation s'élève à 100.000 € annuelle et que sa rémunération nette par an est de 180.000 € par an (la prime d'impatriation étant incluse) et que la rémunération des jours prestés à l'étranger est de 20.000 €. La rémunération de référence en France pour emploi analogue est de 85.000 €.

Afin de déterminer l'exonération d'impôt liée à cette rémunération, il faudra scinder la tâche en plusieurs étapes :

A) Analyse de la prime d'impatriation

La rémunération annuelle nette hors prime d'impatriation est de 80.000 € (180.000 € - 100.000 €). Or, la rémunération de référence en France est de 85.000 €. Comme évoqué dans la théorie (cf page 45), il y aura lieu de rajouter la différence de 5.000 € (85.000 € - 80.000 €) à la base imposable.

B) Analyse de la part de rémunération relative aux prestations effectuées à l'étranger

Dans notre exemple, il est facile de la déterminer puisqu'elle s'élève à 20.000 €. Cette partie est donc potentiellement exonérable dans sa totalité.

C) Application du seuil de plafonnement

1. Le contribuable opte pour le plafonnement global

Le montant pouvant faire l'objet d'une exonération d'impôt avant application du plafonnement est la différence entre les revenus nets par an (180.000 €) et la rémunération de référence (85.000 €) majorée de la rémunération liée à ses prestations à l'étranger (20.000 €). Le total est de 115.000 €.

Le montant de rémunération annuelle net est de 180.000 € (60.000 € rémunération relative aux prestations en France, 20.000 € rémunération relative aux prestations à l'étranger et 100.000 € de prime d'impatriation). L'exonération maximale est de 50% de 180.000 € à savoir 90.000 €.

2. Le contribuable opte pour le plafonnement de ses prestations exercées à l'étranger

Le montant imposable hors prime d'impatriation qui est exonérée (95.000 € dans notre exemple) est de 85.000 € (180.000 € - 95.000 €).

La rémunération exercée à l'étranger est plafonnée à 20% de la rémunération imposable déduction faite de la prime d'impatriation exonérée à savoir 17.000 € (20% 85.000 €). Le contribuable bénéficiant du régime d'impatrié pourra être exonéré pour un montant de 112.000 € (95.000 € + 17.000 €).

Nous remarquons que la seconde option est fortement recommandable. Toutefois, le contribuable pourra opter pour l'une ou l'autre option au maximum via sa déclaration fiscale française chaque année. Le choix qu'il portera n'est pas irrévocable et ne prévaut pas pour les prochaines années.

Partons maintenant de l'hypothèse que notre contribuable belge satisfait l'ensemble des critères d'éligibilité pour bénéficier du régime des impatriés et a été directement recruté de l'étranger.

Sa structure salariale sera la suivante : rémunération annuelle nette 180.000 € sans prime d'impatriation prévue dans son contrat de travail et dont la rémunération liée à ses prestations effectuées à l'étranger est de 20.000 €. La rémunération de référence reste, quant à elle, de 85.000 €. Appliquons les mêmes étapes que précédemment :

A. Analyse de la prime d'impatriation

Nous avons vu que le salarié peut déterminer par option une prime d'impatriation forfaitaire équivalent à 30% de la rémunération annuelle nette. Ainsi, 54.000 € de prime d'impatriation pourrait être potentiellement exonérée. Attention, il y a eu lieu de vérifier que la différence entre la rémunération nette annuelle et la prime de référence ne soit pas inférieure à 54.000 €. Dans notre cas, 95.000 € (180.000 € - 85.000 €) est bien supérieur à 54.000 €, aucune limitation ne doit être opérée.

B. Analyse de la part de rémunération relative aux prestations effectuées à l'étranger

A l'instar de l'exemple précédent, il est facile de le déterminer puisqu'il s'élève à 20.000 €. Cette partie est donc potentiellement exonérable dans sa totalité.

C. Application du seuil de plafonnement

1. Le contribuable opte pour le plafonnement global

Le montant pouvant être exonéré avant l'application du plafonnement est 74.000 € (54.000 € + 20.000 €). Or, il ne peut pas dépasser 50% du revenu annuel soit 90.000 € (180.000 € x 50%). Dans cette optique, l'impatrié peut exonérer son revenu à hauteur de 74.000 €.

2. Le contribuable opte pour le plafonnement de ses prestations exercées à l'étranger

Le montant total de la rémunération annuelle hors prime d'impatriation est exonéré à hauteur de 126.000 € (180.000 € - 54.000 €). Dès lors 20% de 126.000 € donne une exonération des revenus liés à la prestation à l'étranger, à savoir 25.200 €.

Par conséquent, si le contribuable opte pour l'option n°2, ses revenus seront exonérés à hauteur de 79.200 € (54.000 € + 25.200 €). C'est le choix le plus intéressant à effectuer.

i. Tableau comparatif entre les revenus imposables en France et en Belgique :

Dans cette section, nous allons comparer les revenus imposables qu'un contribuable lambda aurait pu exonérer s'il avait bénéficié du régime des impatriés avec les sommes déductibles s'il avait été admis au régime des cadres étrangers en Belgique.

Pour ce faire, nous allons partir d'une rémunération imposable de 180.000 €, en ce compris la prime d'impatriation de 54.000 € et d'une quote-part des jours accomplis à l'étranger de 20.000 €.

Tableau 2 - Tableau comparatif entre les revenus imposables en France et en Belgique

	Non-résident fiscal belge bénéficiant du statut des cadres étrangers	Résident fiscal français bénéficiant du régime des impatriés
Rémunération imposable	180.000 €	180.000,00 €
Indemnités non-taxables	-29.750,00 €	0,00 €
Exonération prime d'expatriation	0,00 €	-54.000,00 €
Rémunérations liées aux prestations à l'étranger	-20.000,00 €	-25.200,00 €
Base imposable	130.250,00 €	100.800,00 €

Nous remarquons qu'à salaire équivalent, la base imposable sera plus intéressante du côté français que du côté belge. Compte tenu du fait que la pression fiscale sur les revenus professionnels est plus importante du côté belge, le contribuable sera content de bénéficier du régime des impatriés.

Enfin, il y a lieu de rappeler que les non-résidents fiscaux belges bénéficiant du statut des cadres étrangers ne sont imposés que sur leurs revenus de source belge. Dès lors, lorsqu'ils possèdent des biens à l'étranger, aucun revenu immobilier, bien qu'exonéré en Belgique, ne sera rajouté à leur base imposable. La France, quant à elle, via l'article 885 A du CGI accorde à l'impatrié la non-imposition sur ses biens détenus à l'étranger durant 5 ans (Legifrance, s. d.-c). L'impôt sur la fortune ne sera d'application que sur les biens détenus en France durant les 5 premières années.

Le Code français permet également de répartir l'imposition de l'impatrié suite à une augmentation de salaire engendrée par sa prise en fonction dans son entreprise française, sur plusieurs années (Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts, 2017). Cette possibilité

n'est pas présente en droit belge. L'annuité de l'impôt induit la taxation dans l'année concernée de tous revenus imposables.

A l'instar de la Belgique et de ses indemnités non-taxables illimitées, la compensation liée à la recherche d'un bien pour se loger lors d'un voyage de reconnaissance, les frais liés aux déménagements, les frais d'agence pour la recherche de bien, sont totalement exonérés d'impôt en France.

4.2.L'imposition des non-résidents aux Pays-Bas

Aux Pays-Bas, il est possible de bénéficier d'un régime d'exonération partielle de la rémunération taxable. Tout comme en Belgique, via le statut spécial des cadres étrangers et en France, via le régime des impatriés, les personnes concernées sont des résidents de l'Etat.

Cette facilitation hollandaise est aussi appelée « le régime des 30% » (Cabinet Fontaneau, 2002). Il consiste, comme son nom l'indique, à assimiler 30% du salaire des résidents à des remboursements. Ce remboursement est, en réalité, considéré comme des frais extraterritoriaux. Le travailleur, quant à lui, ne devra ni justifier le montant réel de ces frais ni leur nature précise.

Ainsi, le gain d'imposition peut être considérable dans la mesure où, à l'instar de la Belgique, l'imposition est effectuée par pallier. La tranche la plus haute aux Pays-Bas est de 52% pour les revenus imposables au-delà de 68.508 € (revenus 2018) (PwC Rotterdam, 2018).

Jusqu'en 2018, ce régime des 30% n'était applicable que pendant une durée de huit ans, tout comme en France jusque mi-2016 (PwC Rotterdam, 2018). Depuis 2019, le gouvernement néerlandais a décidé de réduire de huit à cinq ans la durée d'application du régime et ce, sans aucune période transitoire (Nicolas de Limbourg (PwC Belgique), 2018; PwC Rotterdam, 2018). Cela signifie, par exemple, que pour les travailleurs qui entameraient leur sixième année en 2019, ils n'auront plus droit à ce régime.

Cette nouvelle règle complète des conditions d'accès déjà très strictes en la matière (PwC Rotterdam, 2018). Tout d'abord, le travailleur étranger souhaitant travailler aux Pays-Bas doit être hautement qualifié et posséder des compétences extrêmement rares, que l'on trouve difficilement sur le marché néerlandais (nous noterons au passage que cette condition d'octroi est similaire à celle requise pour le statut des cadres étrangers en Belgique).

Lors de la demande d'octroi, le niveau de formation du travailleur étranger, son parcours professionnel et son expérience en adéquation avec le poste ouvert seront scrupuleusement analysés.

De plus, ce travailleur étranger doit, soit être engagé par un employeur néerlandais, soit détaché auprès d'une entreprise néerlandaise. Nous retrouvons ce critère dans les régimes belge et français.

Ensuite, il y a une condition à respecter : elle est liée au salaire. En effet, pour les travailleurs de moins de 30 ans, ils doivent bénéficier d'un salaire d'au moins 28.350 €. Les personnes de plus de 30 ans doivent bénéficier, quant à elles, d'un salaire de plus de 37.296 €.

Dernière exigence et non des moindres, il y a un critère dit « kilométrique », introduit depuis le premier janvier 2012 (PwC Rotterdam, 2018). En clair, le travailleur devra prouver qu'il ne résidait pas, sur une période de 16 mois, à moins de 150 kilomètres des Pays-Bas. A cause de la proximité géographique de notre pays, cette condition peut exclure, à elle seule, l'ensemble des travailleurs belges hautement qualifiés, d'un secteur à pénurie aux Pays-Bas.

A l'instar de la demande d'octroi du statut des cadres étrangers, un formulaire standard dûment complété et agrémenté de pièces justificatives telles que le curriculum vitae, les diplômes, le contrat de travail, etc, est exigé.

Il y a également une demande explicite d'obtention de ce régime qui doit être réalisée par le travailleur et l'entreprise. Cela se rapproche du système belge mais est fortement éloigné du système français puisque pour bénéficier du régime des impatriés, une seule mention dans la déclaration fiscale française suffit.

Enfin, cette demande d'octroi doit être introduite auprès des autorités néerlandaises compétentes endéans les 4 mois suivant la rentrée en fonction du travailleur. Cette règle des 30% peut être appliquée rétroactivement depuis le début de son entrée en service dès obtention de l'octroi de ce régime.

Le régime des 30% permet également de bénéficier d'un remboursement des frais de scolarité des enfants de ces travailleurs. C'est également d'application en Belgique pour les frais de scolarité des enfants jusque 18 ans. Par contre, en France, ce n'est pas applicable.

Au regard des avantages en faveur des travailleurs étrangers lorsqu'ils sont établis en France ou aux Pays-Bas, nous pouvons distinguer une tendance. La France travaille plus dans l'octroi

d'avantages liés à une exonération partielle du salaire via la prime d'impatriation alors que les Pays-Bas vont considérer une partie de la rémunération du travailleur comme des indemnités.

Cette tendance est vérifiable dans d'autres pays européens tels que le Luxembourg où, ainsi qu'en Belgique, certaines dépenses répétitives telles que les frais de scolarité des enfants (jusqu'à la fin des secondaires), les frais de voyages annuels vers le pays d'origine, le surcoût de la vie, le surcoût du logement et même l'égalisation fiscale sont exemptes de tout impôt. Les frais de déménagement, d'aménagement constituant des charges non-répétitives ne sont également pas soumis à l'impôt (Le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg - Administration des contributions directes, 2014). Ce régime s'éteint après la 5^{ème} année d'imposition à la suite de la prise en fonction du travailleur au Luxembourg.

Ce concept se rapproche plus des Pays-Bas puisqu'on travaille davantage sur des remboursements que sur l'exonération salariale. En effet, les dépenses faites par les entreprises qui remboursent l'ensemble de ces frais à l'employé, bien qu'elles puissent être considérées comme du salaire, ne sont pas prises en considération dans la détermination de l'assiette fiscale du travailleur. Nous noterons au passage la très forte similitude avec le système belge.

En revanche en Finlande, les expatriés cadres, sous certaines conditions, peuvent bénéficier durant 2 ans d'un taux réduit fixe de 35 % qui s'avère avantageux en regard des taux d'imposition en Finlande (légèrement inférieurs à ceux de la Belgique) et du fait que le salaire mensuel doit être supérieur à 5.800 €.

Dès lors, trois constatations peuvent être apportées sur base de ces quelques éléments émis sur la Finlande et le Luxembourg : la Belgique a un système unique où elle octroie l'exonération d'impôt tant sur les dépenses supportées par l'employeur pour son compte privé (frais de déménagement, frais de scolarité, etc) que sur une partie de la rémunération via l'application du pourcentage des frais de voyages à l'étranger effectués dans le cadre professionnel.

La deuxième constatation est la limitation dans le temps de l'avantage fiscal. La circulaire administrative du 8 août 1983 ne prévoit en rien une limitation dans le temps du régime spécial des cadres étrangers (Fisconetplus (SPF Finances), 2018). Seul le terme « temporaire » est employé pour définir une certaine durée sans pour autant fixer précisément celle-ci. Il n'est pas étonnant, par ailleurs, de voir l'administration fiscale procéder à des contrôles fiscaux en visant les personnes bénéficiant du statut des cadres étrangers depuis plus de 15 ans. Les autres pays européens ont mentionné une période déterminée pour bénéficier de leur régime particulier

local. Cette période a, au fil de temps, tendance à diminuer (ex : Pays-Bas, passage de huit à cinq ans et France, passage de huit à six ans).

La dernière constatation à épingle est le fait que la Belgique est le seul pays où tous les jours accomplis à l'étranger impactent directement et proportionnellement la base imposable du contribuable.

En France, on parle également de quote-part pour les prestations professionnelles effectuées à l'étranger pour le compte de l'employeur établi en France mais n'oublions pas que le contribuable français bénéficiant du régime des impatriés ne pourra que prétendre à 20% maximum de la rémunération imposable.

5. Réflexion sur une évolution possible de ce statut des cadres étrangers

Ce dernier chapitre va traiter des différentes voies qui peuvent être mises en place pour diminuer l'écart relatif à la pression fiscale entre le résident fiscal belge soumis à l'impôt des personnes physiques et le résident belge considéré comme non-résident fiscal belge soumis à l'impôt des non-résidents.

5.1. Réflexion sur l'obtention du statut des cadres étrangers

Nous souhaiterions mettre en avant deux pistes quant à l'octroi de ce régime spécial qui pourrait régler certaines discriminations.

Bien que les buts premiers de l'instauration de ce régime, à savoir augmenter l'attractivité de la Belgique aux yeux des investisseurs étrangers et attirer des individus hautement qualifiés à venir démontrer leur savoir et expérience dans notre Royaume, sont évidemment honorables, il y a lieu de constater que la pression fiscale n'est pas élevée comparée à celle supportée par le contribuable belge résidant en Belgique.

Afin de maintenir l'accessibilité à ce régime, il y a un élément qui pourrait être modifié, celui de la nationalité. Reprenons le cas exposé précédemment du résident fiscal espagnol qui était né en Belgique et possédait la nationalité belge. Celui-ci ne pouvait prétendre au régime des cadres étrangers puisque la condition de la nationalité n'a pas été remplie. Aussi, ce critère-là devrait tout simplement être supprimé car il nous semble discriminatoire.

De plus, il ne faut pas oublier que le simple fait d'avoir été résident fiscal belge par le passé quelle que soit la durée ou période exclut le potentiel demandeur de ce régime. Il faudrait dès lors, à l'instar de la France, déterminer une période durant laquelle le contribuable ne devrait pas élire son foyer fiscal en Belgique. Le délai de 5 ans pourrait être envisageable.

Ces deux mesures, qui auraient pour but de ne pas exclure d'entrée des personnes hautement qualifiées dont l'économie belge aurait besoin, éviteraient la discrimination sur base de critères qui ne sont pas forcément pertinents au regard de leur apport à l'activité en Belgique.

Une autre condition d'octroi serait celle d'un salaire minimum de base. Ce critère est présent aux Pays-Bas et au Luxembourg. Bien qu'en Belgique les autorités fiscales soient également attentives à ce que le salaire se trouve en corrélation avec le poste, aucun salaire minimal n'est déterminé.

Au surplus, l'instauration de celui-ci, favoriserait l'obtention d'une base imposable plus importante pour certains profils de candidats, ce qui générerait plus de recettes fiscales et sociales.

5.2. Réflexion sur les composantes du régime spécial d'imposition des cadres étrangers

Outre les conditions d'octroi de ce régime spécial des cadres étrangers qui pourraient être moins restrictives à certains égards ou plus strictes pour d'autres, les composantes du régime spécial seraient également susceptibles d'être revues.

La loi du 8 juin 2016 a déjà permis de diminuer les avantages dont bénéficiaient les non-résidents qui possédaient le foyer d'habitation en Belgique. Cependant, d'autres éléments pourraient être revus, en particulier le montant des remboursements de frais propres à l'employeur, plafonnés à hauteur de 29.750 €. Pour rappel, ceux-ci concernent les centres de recherche, de coordination.

Il serait envisageable de supprimer ce plafond en accordant davantage de dispenses en matière de précompte professionnel pour les travailleurs œuvrant dans les centres de recherche ou de coordination. Si le travailleur voit son net impacté par cette mesure, l'employeur, lui, constatera que ses dépenses salariales diminuent. Une autre solution serait d'accorder à l'entreprise une réduction supplémentaire d'impôt (côté impôt société) par travailleur œuvrant dans la recherche.

Afin de compenser la perte de la sécurité sociale partie employeur du fait d'une possible suppression de la limite des 29.750,00 €, une réduction de la sécurité sociale pourrait être proposée à l'instar de l'application de l'exonération de sécurité sociale pour le premier engagement.

Pour la catégorie des non-résidents ayant recueilli plus de 75% de leurs revenus professionnels nets en Belgique lors d'une période imposable donnée, nous pourrions diminuer les avantages accordés au fédéral et ceux par les régions, en excluant les jours accomplis à l'étranger.

Dans son rapport du mois de Novembre 2014, la Cour des comptes a encore une fois appelé à revoir en profondeur ce statut des cadres étrangers et surtout à légiférer en la matière en posant les conditions d'octroi de ce régime et en mentionnant les contours de celui-ci dans une loi et non une simple circulaire administrative (Cour des comptes, 2014).

6. Conclusion

Nous pourrions évoquer que le régime spécial des cadres étrangers a connu un bouleversement suite à la Loi du 6 juin 2014. En effet, avant cette date, les catégories de non-résidents étaient de l'ordre de quatre. La plus avantageuse, les non-résidents avec foyer d'habitation, conférait à l'expatrié le droit de bénéficier d'une multitude d'avantages fiscaux tant sur le plan fédéral que sur le plan régional.

La LSF du 8 janvier 2014 étant passée par là, un transfert de pouvoir s'est déplacé du fédéral vers les régions qui a eu un impact sur les « cadeaux » fiscaux octroyés par l'une et l'autre région. Pire encore, la Loi du 6 juin 2014 transposant cette LSF dans le Code aura permis de redéfinir les catégories des non-résidents fiscaux belges en passant de quatre à trois.

En instaurant une catégorie de non-résidents prétendant obtenir au moins 75% de leurs revenus professionnels nets en Belgique, le législateur a établi une première sélection pour définir les personnes qui pourront bénéficier des avantages octroyés au niveau du fédéral principalement en matière de la personne et famille (quotient conjugal, quotités exemptées, etc.)

Cette règle des 75% a également impacté les cadres étrangers qui bénéficiaient des avantages fiscaux par leur appartenance à la catégorie des non-résidents avec foyer d'habitation jusqu'à la mise en œuvre de cette loi. En effet, dès que leur pourcentage de voyages à l'étranger dépasse 25%, ils sont automatiquement repris dans la catégorie des non-résidents et n'ont droit à aucun avantage.

De plus, pour pouvoir bénéficier des avantages régionaux, ils devaient être localisés dans une des trois régions. Or cette localisation ne s'applique qu'aux seules personnes résidant dans l'Espace Economique Européen à l'exception de la Belgique. Par conséquent, cette notion a eu un impact pour les cadres étrangers puisqu'ils résident en Belgique, les excluant du coup des avantages régionaux.

Le régime des cadres étrangers décrit dans une circulaire administrative le 8 août 1983 a été, à maintes reprises, décrié tant son caractère légal a été remis en question notamment dans les conclusions d'arrêt émises par différents tribunaux en Belgique. Pour revêtir l'habit de la légalité, cette circulaire devra impérativement être transposée en une loi.

Les avantages de ce régime, tant pour le travailleur que pour l'employeur, sont assez grands lorsqu'on s'attarde aux dépenses propres à l'employeur exonérées par plafond ou bien à l'exonération d'impôt des jours accomplis à l'étranger. Nous retiendrons de la comparaison du système belge avec d'autres pays européens que notre pays offre un système unique en Europe et qui pourrait être qualifié d'hybride. En effet, c'est le seul système qui axe ses privilèges sur des remboursements de frais tout en jouant sur la réduction de la base imposable par le biais d'artifices fiscaux.

Pour refermer cette conclusion, nous pouvons rappeler que la légalité de ce régime peut être fragilisée à tout moment par une grande instance qui est l'Union Européenne. Quant à l'égalité de la taxation actuelle entre les résidents de notre Royaume belge, elle reste encore fort compromise lorsque nous comparons le résident fiscal belge et le non-résident fiscal belge bénéficiant du statut des cadres étrangers.

Néanmoins, certaines pistes ont été évoquées pour combler partiellement cet écart en diminuant d'une part la portée de ce régime de faveur dans le temps et d'autre part en réduisant les avantages alloués au travailleur tout en gratifiant l'entreprise de cadeaux fiscaux supplémentaires.

7. Bibliographie

- Belga. (2018). Voici le nombre de personnes immigrées en Belgique en 2017—La Libre. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse <https://www.lalibre.be/belgique/voici-le-nombre-de-personnes-immigrees-en-belgique-en-2017-5b39b0cb5532692547d93cb5>
- Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts. (2017). RSA - Régimes territoriaux particuliers—Salariés « impatriés ». Consulté 11 août 2019, à l'adresse <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5692-PGP.html?ftsq=%40%2FBOI-RSA-GEO-40%40%2F&identifiant=BOI-RSA-GEO-40-20170621#>
- Cabinet Claeys & Engels. (2014, juin 30). Nouvelles règles en matière d'impôts des non-résidents—Un travel exclusion de plus de 25% pourrait être préjudiciable. Consulté 11 juin 2019, à l'adresse https://www.claeysengels.be/fr-be/news-events/news_events/a/nouvelles-regles-matiere-dimpot-non-residents-travel-exclusion-plus-25-pourrait-etre-prejudiciable/
- Cabinet Fontaneau. (2002). Le régime des cadres étrangers travaillant aux Pays-Bas. *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*, (129), 6.
- Cour des comptes. (2003). *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants*. (p. 59). Consulté à l'adresse https://www.ccrek.be/Docs/fevrier_2003_cadres_etrangers.pdf
- Cour des comptes. (2014). *Impôt des non-résidents personnes physiques. Pistes de réflexion pour une imposition plus efficace* (p. 80). Consulté à l'adresse https://www.ccrek.be/Docs/2015_01_ImpotNonResidents.pdf
- Delvaux, C., & Wuidard, J.-L. (2012). *Notion de domicile fiscal*. Consulté à l'adresse <http://www.barreaudeliège.be/actu/domicile%20fiscal.pdf>
- Fisconetplus (SPF Finances). (2018). Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 dd. 08.08.1983. Consulté 9 janvier 2019, à l'adresse https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-natural-persons-non-residents/558b4842-0486-4e25-b38e-9574d36d9fd8?highlight=circulaire%20%20ao%C3%BBt%201983
- Fisconetplus (SPF Finances). (2019a). Article 3, CIR 92. Consulté 8 août 2016, à l'adresse https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/legislation-and-regulations/income-tax-code/cir-92-par

ann%C3%A9e-de-revenus/itc-92-income-2015/a41d798a-901c-44fc-8324-832423c5b32e?highlight=article%203,%20CIR%2092

Fisconetplus (SPF Finances). (2019b). Article 248/2, CIR 92 (historique). Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/legislation-and-regulations/income-tax-code/itc-92-historical-version/f4461b9b-ed1e-41d6-9ced-4a5e854486aa?highlight=248/2%20CIR%2092

Fisconetplus (SPF Finances). (2019c). Circulaire n° Ci.RH.624/454.301 dd. 01.04.1994. Consulté 2 juin 2019, à l'adresse https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-natural-persons-non-residents/022775ff-8250-48b0-84fa-1265b958f05e

Fisconetplus (SPF Finances). (2019d). Table des matières—CIR 92 (historique). Consulté 7 août 2018, à l'adresse https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=46437e20-4798-4c11-b34a-3e0d07e05df9#target=1f783f66-69ab-4bda-8dec-a4f5fc381086

Honhon, N. (2016). *Impôts des personnes physiques approfondis*. Présenté à Charleroi. Charleroi.

Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés. (2019). Frais professionnels art. 51. C.I.R. Consulté 2 février 2016, à l'adresse <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1805>

Le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg - Administration des contributions directes. (2014). Circulaire du directeur des contributions L.I.R. - n°95/2 du 27 janvier 2014. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/legislation/legi14/Circulaire_95-2_27012014.pdf

Legifrance. (s. d.-a). Code général des impôts—Article 4 B | Legifrance. Consulté 11 août 2019, à l'adresse <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006302201>

Legifrance. (s. d.-b). Code général des impôts—Article 155 B | Legifrance. Consulté 11 août 2019, à l'adresse <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037985788&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20181231>

Legifrance. (s. d.-c). Code général des impôts—Article 885 A | Legifrance. Consulté 11 août 2019, à l'adresse

- <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026947134&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20130101>
- Lex4you (Securex). (2019). Contrôles fiscaux 2016—Les cadres étrangers en ligne de mire. Consulté 6 septembre 2017, à l'adresse https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNewsWgfisc_fr/B758FA40DD348396C1257FB7003F6755?OpenDocument#.XVBBcugzaM8
- Lexalert. (2019). Proratisation et limitation de certains avantages fiscaux à partir du 1er janvier 2018 | Lexalert. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse <https://www.lexalert.be/fr/article/proratisation-et-limitation-de-certains-avantages-fiscaux-partir-du-1er-janvier-2018>
- Louvain School Management. (2015). *Fiscalité régionale et locale*. Présenté à Charleroi. Charleroi.
- Nicolas de Limbourg (PwC Belgique). (2018). *Dutch 30% Tax ruling : From 8 to 5 years*. Consulté à l'adresse <https://news.pwc.be/dutch-30-tax-ruling-8-5-years/>
- OCDE. (2014). *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée 2014*. (OCDE). Consulté à l'adresse http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-fr
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2019). *Taxing Wages 2019*. Consulté à l'adresse <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm>
- Pieron, A. (2010). *L'impôt des non-résidents* (2e éd.). Bruxelles: Larcier.
- Pieron, A. (2013). *Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents*. Bruxelles: Larcier.
- PwC Rotterdam. (2018). *Doing business aux Pays-Bas*. Consulté à l'adresse <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-doing-business-aux-pays-bas-2018.pdf>
- SPF Justice. (2014). 6 JANVIER 2014. - Loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&table_name=loi&cn=2014010648
- SPF Justice. (2015). 8 MAI 2014. - Loi 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'Etat concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution.
Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse
https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&table_name=loi&cn=2014050814
- SPF Justice. (2018). 25 DECEMBRE 2017. - Loi-programme. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse
https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&table_name=loi&cn=2017122501
- SPF Justice. (2019a). 21 MARS 1804. - CODE CIVIL. - TITRE PRELIMINAIRE et LIVRE I : Des personnes (art. 1-515). Consulté 8 août 2017, à l'adresse
http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a1.pl?language=fr&la=F&cn=1804032130&table_name=loi&&caller=list&fromtab=loi&tri=dd%20AS%20RANK
- SPF Justice. (2019b). La Constitution Belge. Consulté 10 juillet 2019, à l'adresse
http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=1994021730&table_name=loi
- SPF Justice. (s. d.). 27 AOUT 1993. - ARRETE ROYAL D'EXECUTION DU CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS 1992, LEQUEL EST DENOMME, EN ABREGE, « AR/CIR 92 ». Consulté 10 juillet 2019, à l'adresse
http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=1993082749&table_name=loi
- Vandenberghe, W. (2015). *Het fiscaal statuut van buitenlandse kaderleden* (Master thesis, Gent). Consulté à l'adresse https://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/272/303/RUG01-002272303_2016_0001_AC.pdf
- Wolters Kluwer. (2019). Adaptations techniques de l'AR/CIR 92 en vue de la régionalisation de certaines réductions d'impôt. Consulté 11 juillet 2019, à l'adresse
<https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/adaptations-techniques-de-l-ar-cir-92-en-vue-de-la-regionalisation-de-certaines-reductions-d-impot/>
- Wustenberghs, T., & Puncher, E. (2014). Application des dispositions fiscales « régionales » à l'INR « fédéral ». *Le fiscologue*, (1392), 9.

8. Annexes

8.1. Annexe 1 – Note technique

Service Public Fédéral FINANCES
ADMINISTRATION GENERALE DE LA FISCALITE
PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES
CENTRE ETRANGER

1000 Bruxelles
Boulevard du Jardin Botanique 50 boîte 3410

Réf. : TVR

REGIME SPECIAL D'IMPOSITION DE CERTAINS CADRES ETRANGERS

NOTE TECHNIQUE REVENUS 2019

A. Appliquer au salaire brut belge, diminué de la prime d'expatriation (10 % = pays européens ou 15 % = pays non-européens, du salaire de base), l'index moyen correspondant au pays d'origine (Belgique = 100).

	2019	Année de revenus	2019		2019
ALLEMAGNE	100	GRANDE BRETAGNE	90	PAYS - BAS	100
AUTRICHE	100	GRECE	80	PORTUGAL	75
CANADA	100	INDE	35	SUEDE	80
DANEMARK	100	IRLANDE	100	SUISSE	100
ESPAGNE	90	ITALIE	90	TURQUIE	80
FINLANDE	85	JAPON	60	U.S.A.	100
FRANCE	85	NORVEGE	100		

Exemple : Salaire brut belge : 50.000 €
Pays d'origine : PORTUGAL
Prime d'expatriation : 10 %

$$\text{Salaire de base pays d'origine : } \frac{50.000}{1,10} \times \frac{75}{100} = 34.091 \text{ €}$$

B. DIFFERENCE RELATIVE AU COUT DE LA VIE

Limitée à 5 % du salaire de base dans le pays d'origine, avec un maximum de € 2.500.

C. DIFFERENCE EN FRAIS DE LOGEMENT

Différence entre a et b :

- a) - soit les frais réels de logement supportés en Belgique (loyers + charges locatives normales, à l'exclusion des frais de chauffage, d'éclairage, d'eau et autres dépenses appelées "utilités");
- soit pour une maison en propriété :
100/60 du RC indexé X 2; (calcul suivant article 18...)
 - soit pour une maison mise à disposition gratuitement ou pour un loyer minime : les frais de logement calculés de la même manière que l'avantage de toute nature, sans déduction de l'intervention dans le loyer par le cadre (calcul suivant article 18...)
- b) Les frais normaux de logement dans le pays d'origine fixés à 12 % du salaire de base dans le pays d'origine.

D. DIFFERENCE D'IMPOT

La différence est à déterminer entre :

d'une part : A. l'impôt belge total (Fédéral et Régional)

calculés sur :

- le salaire de base dans le pays d'origine (sans tenir compte du coefficient pour la prime d'expatriation);
- diminué des cotisations sociales personnelles (13,07 %);
- ensuite, le pourcentage d'exemption pour voyages à l'étranger est appliqué, le cas échéant;
- tenu compte des charges professionnelles forfaitaires d'application pour l'année en question.

d'autre part : B. l'impôt étranger total comprenant en cela les impôts établis par ou au bénéfice de toutes les subdivisions politiques et **applicables dans le capital du pays d'origine**

calculés sur :

- le salaire de base dans le pays d'origine;
- diminué des cotisations sociales individuelles déductibles;
- en tenant compte des abattements fiscaux standardisés et applicables à tous les contribuables du pays d'origine concerné

Dans les situations suivantes : **contrat avec salary split séou arrivée en cours d'année en Belgique, le calcul de l'impôt étranger doit tenir compte de l'ensemble des rémunérations perçues à l'étranger et en Belgique sur une période complète d'un an (année civile complète).**

Ensuite, l'impôt hypothétique calculé est proratisé pour déterminer la quote-part « belge ».

Cette quote-part est comparée à l'impôt belge total.

Exemple 1 : arrivée en Belgique au 01/07

Revenus belges : 50.000,00€

Revenus étrangers du 01/1 au 30/06 : 40.000,00€

Etape 1 : **Calcul Impôt belges sur 50.000,00€ (=A)**

Etape 2 : Calcul Impôt hypothétique sur revenus belges et étrangers (**calcul de l'impôt sur 40.000,00+50.000,00 = 90.000,00**)

Etape 3 : **Prononcer l'impôt hypothétique pour en ressortir la quote-part belge =** $\text{impôt hypo étranger} \times \frac{50.000,00}{90.000,00}$ (=B)

Etape 4 Comparer les deux résultats : **A-B = différence d'impôt**

Exemple 2 : salary split : contrat 60% revenus en Belgique – 40% des revenus aux Pays-Bas (période : 01/01 au 31/12)

Revenus belges : 60.000,00€

Revenus Pays-Bas : 40.000,00€

Etape 1 : Calcul Impôt belges sur 60.000,00€ (=A)

Etape 2 : Calcul Impôt hypothétique sur revenus belges et étrangers (**calcul de l'impôt sur 60.000,00+40.000,00 = 100.000,00**)

Etape 3 : **Prononcer l'impôt hypothétique pour en ressortir la quote-part belge =** $\text{impôt hypo étranger} \times \frac{60.000,00}{100.000,00}$ (=B)

Etape 4 Comparer les deux résultats : **A-B = différence d'impôt**

8.2. Annexe 2 – Détails sécurité sociale

Cas 1/2:	Rémunération brut / 13,92 x 13,85:	74.622,84 €
	Av. de toute nature GSM:	150,00 €
	Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
	Base des éléments soumis à la sécurité sociale	84.772,84 €
	Sécurité sociale: 13,07%	11.079,81 €

Cas 3:	Rémunération brut / 13,92 x 13,85:	74.622,84 €
	Av. de toute nature GSM:	150,00 €
	Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
	Moins: dépenses illimitées	-10.000,00 €
	Moins: frais propres à l'employeur :	-29.750,00 €
	Base des éléments soumis à la sécurité sociale	45.022,84 €
	Sécurité sociale: 13,07%	5.884,49 €

Cas 4:	Rémunération brut / 13,92 x 13,85:	74.622,84 €
	Av. de toute nature GSM:	150,00 €
	Av. de toute nature frais de scolarité:	10.000,00 €
	Moins: dépenses illimitées	-10.000,00 €
	Moins: frais propres à l'employeur :	-11.250,00 €
	Base des éléments soumis à la sécurité sociale	63.522,84 €
	Sécurité sociale: 13,07%	8.302,44 €

Impôt des personnes

Exercice 2017 revenus de 2016

Dossier	-
Dossier	Dupont
Adresse	
Commune	Aucun pays sélectionné
Le siège du foyer familial	

Personalla	déclarant
Nom	
N°.Rép.	
N°.nat.	
Profession	

Contact	
Téléphone	
Email	
Compte fn.	

Rubriques remplies:

VA1 - D	0,00	VA2 - D	0,00	VA3 - D	0,00	VA4 - D	0,00
1001-66	X: Oui	célibataire sans être cohabitant légal					
1095-69	X: Oui	Non-résident avec foyer en Belgique - dans la Région de Bruxelles-Capitale					
1057-10	X: Oui	Non-résident : Pas de revenus étrangers (déclarant)					
1084-80	X: Oui	Non-résident : Soumis à la sécurité sociale en Belgique					
1250-11	216.510,72	Traitements et salaires					
1254-07	380,00	Transport domicile-travail : montant total					
1255-06	380,00	Transport domicile-travail : Immunisation					
1286-72	119.850,55	Précompte professionnel					
1287-71	731,28	Retenues de cotisation spéciale pour la sécurité sociale.:					
2057-77	X: Oui	Non-résident : Pas de revenus étrangers (partenaire)					
Impôt à vous rembourser							13.257,20
Montant qui vous sera remboursé							13.257,20
Taux moyen de l'exercice							
déclarant							46,90 %

**Cadre IV TRAITEMENTS, SALAIRES, ALLOCATIONS DE CHOMAGE, INDEMNITES
LEGALES DE MALADIE-INVALIDITE, REVENUS DE REMPLACEMENT ET ALLOCATIONS DE
CHOMAGE AVEC COMPLEMENT D'ENTREPRISE.**

Description	déclarant	
Traitements et salaires	1250	216.510,72
		216.510,72
Charges forfaitaires		-4.240,00
		212.270,72
Précompte professionnel		119.850,55
Taux plein		212.270,72

RESUME REVENUS PROFESSIONNELS

Description	déclarant
Traitements et salaires	212.270,72
Total des revenus professionnels	212.270,72
Revenus professionnels nets	212.270,72

DEPENSES DEDUCTIBLES - REVENU IMPOSABLE

Description	déclarant
Revenus immobiliers	0,00
Revenus mobiliers	0,00
Revenus divers Impos. globalement	0,00
Total des revenus professionnels	212.270,72
Total des revenus	212.270,72
Revenu Imposable	212.270,72
Revenu Imposable globalement du ménage	212.270,72

CALCUL DE L'IMPOT

Description	déclarant	
Revenu imposable	212.270,72	
Montant de base	7.130,00	
Impôt de base	101.402,36	
Réduction pour quotités exemptées	-1.782,50	
Impôt à répartir	99.619,86	
Revenus imposables distinctement		
Principal total	99.619,86	
Impôt état	99.619,86	
CALCUL DE L'IMPOT FEDERAL		
Impôt état	99.619,86	
Facteur d'autonomie (25,990 %)	-25.891,20	
Impôt état réduit (74,010 %)	73.728,66	
Réductions d'impôt fédéral		
Impôt fédéral autre revenus	73.728,66	
Impôt fédéral	73.728,66	
CALCUL DE L'IMPOT REGIONAL		
Centimes additionnels régional (35,117 %)	25.891,29	
Réductions d'impôt régional		
Impôt régional	25.891,29	
IMPOT DU		
Impôt fédéral	73.728,66	
Impôt régional	25.891,29	
	99.619,95	
Précompte professionnel	-119.850,55	
Solde état	-20.230,60	
Taux communal	99.619,95 x 7,00%	6.973,40
Solde	-13.257,20	
Impôt à vous rembourser	13.257,20	
Cotisation spéciale pour la sécurité sociale		
Montant dû sur	212.270,72	731,28
Déjà retenu		731,28
Solde cotisation spéciale	0,00	
Montant qui vous sera remboursé	13.257,20	
FIDELIUM SPRL BOULEVARD SAINT MICHEL 65 BOITE 6 - 1040BRUXELLES Téléphone : 02/770.06.19 - Téléfax : 02/770.30.53		

RENSEIGNEMENTS COMPLEMENTAIRES

Description	déclarant
Calcul selon globalisation partielle	99.619,86
Total de l'imposition	106.593,35
Taux moyen de l'exercice	46,90 %
Taux moyen année antérieure	??

Composition des quotités exemptées

Quotités exemptées	déclarant
Montant de base	7.130,00

UTILISEZ-VOUS LES POSSIBILITES D'IMMUNISATION ?

Description	déclarant	
épargne-logement	0,00	50,00 %
épargne à long terme	0,00	30,00 %
maximum	2.260,00	
prime supplémentaire	2.260,00	
économie d'impôt supplémentaire	725,46	32,10 %
épargne-pension	0,00	30,00 %
maximum	940,00	
montant supplémentaire	940,00	
économie d'impôt supplémentaire	301,74	32,10 %
assurance groupe	0,00	30,00 %

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | www.uclouvain.be/lsm