



Cour des comptes

Impôt des non-résidents personnes physiques

Pistes de réflexion pour une imposition plus efficace



Rapport adopté le 26 novembre 2014
par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Table des matières

PARTIE I**Contexte et synthèse des recommandations et des pistes de réflexion 9****Chapitre 1****Contexte de l'INR/pp et audit de la Cour des comptes 11**

1.1	Un contexte fiscal international complexe et en mutation	11
1.1.1	Population imposable	11
1.1.2	Services chargés de l'INR, spécificités et réorganisation en vue	11
1.1.3	INR et sixième réforme de l'État	12
1.2	Audit de la Cour des comptes	12
1.2.1	Motivation	12
1.2.2	Questions d'audit	12
1.2.3	Méthodes d'audit	13
1.2.4	Calendrier de l'audit	13

Chapitre 2**Synthèse des recommandations et des pistes de réflexion 15**

2.1	Synthèse des recommandations formulées dans le cadre de la législation actuelle	16
2.2	Synthèse des pistes de réflexion pour une réforme légale de la fiscalité des non-résidents	18
2.2.1	Instaurer un précompte libératoire sur les revenus professionnels des salariés imposables à l'INR/pp	18
2.2.2	Octroyer les crédits d'impôt et réductions fiscales en proportion de la présence sur le territoire belge et des revenus imposables en Belgique	18
2.2.3	Revoir le régime fiscal des cadres étrangers	19

PARTIE II**Régime d'imposition de l'INR/pp et constats d'audit 21****Chapitre 1****Assujettissement, base imposable et régime d'imposition à l'INR/pp 23**

1.1	Conditions d'assujettissement	23
1.2	Rôle des conventions préventives de la double imposition	23
1.3	Catégories d'assujettis à l'INR/pp	25
1.4	Régime particulier des cadres étrangers	26
1.5	Base imposable des non-résidents	26
1.5.1	Revenus immobiliers	27
1.5.2	Revenus mobiliers	27
1.5.3	Revenus professionnels	27
1.5.4	Revenus divers	28
1.5.5	Revenus visés à l'article 228, § 3, du CIR92	28
1.6	Modes d'imposition des revenus	29
1.6.1	Globalisation ou précomptes libératoires	29
1.6.2	Régularisation optionnelle	30
1.7	Calcul de l'impôt en cas de globalisation et de régularisation optionnelle	30
1.8	INR et sixième réforme de l'État	31

Chapitre 2	
Organisation administrative de l'INR	33
2.1 Organisation actuelle des services de l'AGFisc chargés de l'INR	33
2.2 Nouvelle structure organisationnelle envisagée	34
2.3 Conclusions et recommandations	36
Chapitre 3	
Identification des non-résidents	37
3.1 Méthodes d'identification	38
3.2 Base de données des non-résidents	38
3.2.1 Numéro d'identification unique	39
3.2.2 Collaboration avec la BCSS	39
3.3 Sources de données d'identification	41
3.4 Maintien ou demande du statut INR pour obtenir l'imposition la plus favorable	45
3.5 Conclusions et recommandations	46
Chapitre 4	
Dépôt et gestion des déclarations à l'INR/pp	49
4.1 Modes de dépôt des déclarations à l'INR/pp	50
4.1.1 Dépôt de la déclaration sur papier	50
4.1.2 Dépôt via Tax-on-web citoyen	51
4.1.3 Dépôt via Tax-on-web mandataire	51
4.1.4 Dépôt via Tax-on-web fonctionnaire	52
4.2 Délais de dépôt des déclarations à l'INR/pp	52
4.3 Gestion des déclarations à l'INR/pp via l'application Taxi	53
4.4 Conclusions et recommandations	54
Chapitre 5	
Contrôle des déclarations à l'INR/pp	55
5.1 Répartition des tâches de contrôle et dossiers contrôlés	55
5.2 Échantillon de dossiers examiné par la Cour des comptes	56
5.2.1 Demandes de renseignements complémentaires adressées aux contribuables	57
5.2.2 Avis de rectification	57
5.2.3 Imposition d'office	58
5.3 Cas spécifiques	58
5.3.1 Octroi de crédits et réductions d'impôt	58
5.3.2 Remboursement du précompte professionnel du personnel navigant	59
5.3.3 Contrôle des cadres étrangers	61
5.4 Conclusions et recommandations	62
Chapitre 6	
Pistes de réflexion pour une réforme légale de la fiscalité des non-résidents	65
6.1 Instaurer un précompte libératoire sur les revenus professionnels des salariés imposables à l'INR/pp	65
6.2 Octroyer les crédits d'impôt et réductions fiscales en proportion de la présence sur le territoire belge ou des revenus imposables en Belgique	67
6.3 Revoir le régime fiscal des cadres étrangers	69

Annexes

Annexe 1 – Abréviations et notions	73
Annexe 2 – Conclusions et recommandations de 2003 pour le régime des cadres étrangers	75

Contexte et synthèse des recommandations et des pistes de réflexion

PARTIE



Chapitre 1

Contexte de l'INR/pp et audit de la Cour des comptes

Ce rapport comporte deux parties. Dans cette partie I, la Cour des comptes présente le contexte de l'impôt des non-résidents personnes physiques (INR/pp) et le contexte de l'audit. Elle synthétise ensuite ses recommandations sous forme de tableau, puis ses pistes de réflexion pour réformer la fiscalité des non-résidents.

La partie II de ce rapport décrit le système de contrôle des déclarations à l'impôt des non-résidents personnes physiques. Elle détaille les constats d'audit, les recommandations et les pistes de réflexion.

1.1 Un contexte fiscal international complexe et en mutation

1.1.1 Population imposable

L'impôt des non-résidents personnes physiques (INR/pp)¹ s'applique en principe aux personnes physiques qui ne sont pas des résidents belges, mais qui perçoivent des revenus sur lesquels la Belgique dispose du pouvoir d'imposition. D'une manière très générale, l'INR/pp concerne leurs revenus d'origine belge, dans les limites fixées par les conventions préventives de double imposition. L'INR/pp peut donc toucher l'ensemble de la population mondiale, sauf les habitants du royaume de Belgique qui, eux, sont imposables à l'impôt des personnes physiques (IPP).

Pour l'exercice d'imposition 2012, l'INR/pp a concerné 61.526 contribuables et produit des recettes de près de dix-neuf millions d'euros².

1.1.2 Services chargés de l'INR, spécificités et réorganisation en vue

Au SPF Finances, l'INR est une compétence de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc). La maîtrise de cet impôt demande de connaître non seulement la législation fiscale nationale, mais également la fiscalité internationale. Le contexte fiscal international est complexe et en perpétuelle mutation. Ces spécificités exigent des fonctionnaires chargés de cet impôt une constante mise à jour de leurs connaissances.

L'ensemble des services chargés de l'INR se prépare en outre à de grands changements organisationnels (voir partie II, chapitre 2, de ce rapport). Un des objectifs prioritaires de la réorganisation est d'allouer les ressources humaines appropriées aux missions principales, c'est-à-dire identifier les contribuables non résidents, augmenter leur consentement à l'impôt, traiter et contrôler leurs déclarations fiscales.

¹ Articles 227 à 248 du CIR92.

² SPF Finances, *Rapport annuel chiffré 2012*, situation au 31 décembre 2012, www.rapportannuel.finances.belgium.be.

1.1.3 INR et sixième réforme de l'État

Une loi du 8 mai 2014³ modifie certaines règles en matière d'INR/pp suite à la sixième réforme de l'État. L'INR/pp reste une compétence exclusivement fédérale, mais les Régions peuvent lier le bénéfice de certains avantages fiscaux au respect de conditions spécifiques.

Les adaptations législatives seront appliquées à l'INR/pp dès l'exercice d'imposition 2014. Des changements plus conséquents interviendront avec l'élargissement de l'autonomie fiscale des régions à partir du 1^{er} janvier 2015.

La loi revoit aussi les catégories de non-résidents personnes physiques.

Ces modifications législatives sont détaillées dans la partie II de ce rapport, au point 1.8 du chapitre 1.

1.2 Audit de la Cour des comptes

1.2.1 Motivation

Même si l'INR/pp concerne un nombre réduit de contribuables et un enjeu financier limité, l'administration fiscale doit mettre tout en œuvre pour identifier les contribuables non résidents. Elle doit les amener à accomplir correctement leurs devoirs fiscaux pour ainsi aboutir à une juste perception de l'impôt. En outre, un contrôle adéquat de l'INR/pp peut faire apparaître que des personnes qui y sont soumises devraient légalement être soumises à l'impôt des personnes physiques des résidents.

1.2.2 Questions d'audit

La Cour a articulé son audit autour de cinq questions :

1. Comment les personnes devant être assujetties à l'INR/pp sont-elles identifiées ?
2. La procédure de dépôt des déclarations INR/pp peut-elle être considérée comme efficace et efficiente ?
3. Le contrôle des déclarations INR/pp est-il efficace ?
 - Les contrôles permettent-ils de détecter les assujettis qui sont considérés à tort comme des non-résidents ?
 - La sélection des dossiers à contrôler est-elle effectuée de manière raisonnée ?
 - Le contrôle est-il effectué de manière uniforme dans l'ensemble des services ?
4. Les moyens humains sont-ils quantitativement et qualitativement suffisants pour mener les contrôles ?
5. Des outils statistiques sont-ils mis en place afin de permettre un pilotage efficace de l'INR/pp ?

³ Loi du 8 mai 2014 modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution.

1.2.3 Méthodes d'audit

La Cour a analysé la législation, la doctrine, les circulaires, les instructions et autres documents de l'administration spécifiques à l'INR/pp.

Elle s'est également entretenue avec des agents des services centraux et des services opérationnels décentralisés de l'AGFisc du SPF Finances.

Dans chacun des cinq services opérationnels visités, elle a examiné quinze dossiers fiscaux de contribuables assujettis à l'INR/pp qu'elle a sélectionnés de manière aléatoire (voir partie II, chapitre 5, point 5.2).

1.2.4 Calendrier de l'audit

24 avril 2013	Annonce de l'audit au ministre des Finances et au président par intérim du comité de direction du SPF Finances
De mai 2013 à mars 2014	Travaux d'audit
Juillet 2014	Envoi de l'avant-projet de rapport au président du comité de direction du SPF Finances
28 août 2014	Réponse de l'administrateur Grandes entreprises, temporairement chargé de la fonction d'administrateur général de la fiscalité
24 septembre 2014	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances

Le ministre des Finances n'a pas répondu à la Cour.

Chapitre 2

Synthèse des recommandations et des pistes de réflexion

La population susceptible d'être imposable à l'INR/pp est particulièrement instable et il est quasiment impossible d'en établir un cadastre précis à un moment donné. En effet, dans la société globalisée actuelle, les individus se déplacent de plus en plus d'un État à l'autre. Par ailleurs, des mouvements transfrontaliers se sont peu à peu développés, dont les acteurs poursuivent parfois un objectif d'optimisation fiscale.

Les situations dans lesquelles des non-résidents perçoivent des revenus d'origine belge sont très diverses.

Dans certains cas, l'impôt qui frappe leurs revenus en Belgique se limite à un précompte. Il peut, par exemple, s'agir d'un précompte immobilier pour les non-résidents qui ne perçoivent en Belgique que des revenus immobiliers provenant d'un immeuble donné en location et situé sur le territoire belge. Pour ces non-résidents, la collecte de l'impôt ne pose guère de problème.

Dans d'autres cas cependant, le non-résident perçoit en Belgique des revenus de plusieurs natures, dans des conditions telles qu'il est soumis à un régime d'imposition comparable à celui de l'impôt des personnes physiques qui frappe les résidents. La loi prévoit que le non-résident doit introduire une déclaration de revenus, qu'il bénéficie de certains avantages et abattements offerts aux résidents (quotient familial, dépenses déductibles, etc.) et que ses revenus sont imposés dans leur globalité.

Pour cette dernière catégorie de non-résidents, la collecte et le calcul de l'impôt se heurtent parfois à des difficultés considérables, sans équivalent en matière d'impôt des résidents.

Il convient en effet d'abord d'identifier les non-résidents concernés. Si l'identification des résidents pose peu de problème (ils correspondent aux personnes inscrites au registre national belge), celle des non-résidents suppose, par contre, de distinguer, dans l'ensemble de la population mondiale, les personnes qui ont bénéficié de revenus d'origine belge. Obtenir une déclaration de revenus de leur part et identifier les personnes qui ont omis d'introduire une déclaration représente un enjeu majeur pour la collecte de l'INR/pp.

Par ailleurs, les moyens de contrôle et de recoupement dont disposent les administrations fiscales sont plus limités dans le cas des non-résidents, en particulier pour le niveau global des revenus (par exemple, les revenus perçus à l'étranger), la situation familiale (nombre de personnes à charge...) et les dépenses déductibles.

2.1 Synthèse des recommandations formulées dans le cadre de la législation actuelle

Les recommandations de la Cour des comptes sont synthétisées par thème dans le tableau qui suit. Elles sont détaillées dans la partie II de ce rapport, à la fin des chapitres 2 à 5 consacrés à ces thèmes.

Les services de l'AGFisc chargés de l'INR sont en réorganisation. Si la Cour ne peut pas, à ce stade, évaluer le bien-fondé des modifications envisagées, elle a identifié des points faibles dans le traitement et le contrôle des déclarations. Les recommandations qu'elle formule sont valables quelle que soit la nouvelle structure organisationnelle envisagée (voir partie II, chapitre 2).

Tableau 1 – Synthèse thématique des recommandations avec référence aux chapitres de la partie II du rapport où elles sont détaillées

Organisation administrative	Détail des recommandations dans la partie II du rapport
<p>1 Informer exhaustivement le personnel des services INR de la réorganisation qui modifiera la répartition des différentes tâches liées à l'imposition des non-résidents, afin de diminuer les craintes du personnel et la résistance aux changements envisagés</p> <hr/> <p>2 Préciser la répartition des tâches entre les différents services dans la nouvelle organisation envisagée</p> <hr/> <p>3 Pour les cadres étrangers, désigner comme service de contrôle compétent le service compétent pour le siège social de l'employeur afin d'avoir une vue globale sur l'ensemble des déclarations des cadres étrangers travaillant pour un même employeur et, ainsi, de contrôler de façon uniforme et ciblée les déclarations des cadres étrangers travaillant pour cet employeur (calcul des jours prestés en dehors du territoire belge...)</p> <hr/> <p>4 Prendre les mesures nécessaires pour exécuter le nouvel article 228, § 3, du CIR 92 qui permet à la Belgique depuis le 1^{er} janvier 2013 d'imposer à l'INR tout revenu d'origine belge pour lequel le non-résident ne prouve pas qu'il a été imposé dans son État de résidence</p>	<p>Voir chapitre 2, point 2.3</p>
Identification des non-résidents	Détail des recommandations dans la partie II du rapport
<p>5 Attribuer à chaque non-résident un numéro unique d'identification afin d'éviter les doublons lors du traitement des déclarations</p> <hr/> <p>6 Envisager l'accès à des bases de données qui pourraient aider à identifier les non-résidents (base Cadnet de l'Administration générale de la documentation patrimoniale et bases du Service des pensions du secteur public (SdPSP)) ; entreprendre les démarches auprès de la Commission pour la protection de la vie privée ou auprès du comité sectoriel compétent pour avoir accès aux bases de données de l'ONP et de l'ONSS (cadastre Limosa)</p> <hr/> <p>7 Faire davantage usage de la possibilité d'interroger les administrations étrangères afin d'obtenir des renseignements permettant d'identifier et de localiser les non-résidents et respecter l'obligation de faire transiter les demandes de renseignements par les services centraux compétents</p>	<p>Voir chapitre 3, point 3.5</p>

8 Organiser la transmission des dossiers des contribuables entre les services INR/pp et IPP afin qu'une taxation correcte et correspondant à la réalité puisse avoir lieu dans les délais légaux ; faire appel systématiquement aux services de recherche pour des recherches ciblées afin de rassembler des éléments factuels sur lesquels les contrôleurs pourront s'appuyer pour déterminer l'impôt (IPP ou INR/pp)	
Traitement des déclarations	Détail des recommandations dans la partie II du rapport
9 Prévoir d'autres solutions que l'identification des non-résidents via des <i>token</i> ou la carte d'identité électronique belge afin qu'un plus grand nombre de contribuables non résidents accèdent aux applications informatiques mises à la disposition des contribuables par le SPF Finances ; étudier la possibilité pour les non-résidents de l'Union européenne d'accéder à Tax-on-web grâce à la carte d'identité électronique de leur pays de résidence	Voir chapitre 4, point 4.4
10 Publier plus rapidement les modèles de déclaration INR/pp, envoyer les déclarations dans le même délai que celui prévu pour les déclarations IPP et calquer la date de rentrée des déclarations INR/pp sur celle prévue à l'IPP, et ce, afin de ne pas retarder les travaux de taxation et d'enrôlement	
Contrôle des déclarations	Détail des recommandations dans la partie II du rapport
11 Intensifier les contrôles des déclarations INR/pp	
12 Respecter les procédures prévues en cas de modification de la déclaration à l'INR/pp (demande de renseignements au contribuable, avis de rectification) ou en cas d'imposition d'office	Voir chapitre 5, point 5.4
13 Examiner les possibilités d'adapter les procédures aux spécificités de l'INR/pp	
14 Adapter le statut des cadres étrangers afin d'éviter les abus ; revoir les modalités de contrôle appliquées	
Cas spécifiques	Détail des recommandations dans la partie II du rapport
15 Organiser un contrôle minutieux du calcul du précompte professionnel appliqué par les employeurs du secteur maritime dispensés de verser ce précompte au Trésor, étant donné que cette dispense, prévue par le législateur, peut engendrer des abus dans le calcul du précompte professionnel de certains marins non résidents effectué par les employeurs du secteur et les inciter à fixer un précompte trop élevé (qu'ils sont dispensés de verser) pour que le marin non résident profite d'un remboursement supérieur au montant légal	Voir chapitre 5, point 5.4

Source : Cour des comptes

2.2 Synthèse des pistes de réflexion pour une réforme légale de la fiscalité des non-résidents

La Cour des comptes est cependant d'avis que les recommandations concrètes du point précédent n'auront qu'un impact limité si le régime fiscal des non-résidents ne fait pas l'objet lui-même d'une réforme profonde à trois égards.

Les trois pistes de réflexion résumées ci-après sont développées au chapitre 6 de la partie II de ce rapport.

2.2.1 Instaurer un précompte libératoire sur les revenus professionnels des salariés imposables à l'INR/pp

Il faudrait envisager d'introduire un précompte professionnel libératoire, selon un taux fixe et prélevé à la source (belge), pour les revenus que les non-résidents salariés perçoivent. Les non-résidents qui le souhaitent pourraient revendiquer des avantages fiscaux liés à leur situation personnelle en introduisant une déclaration accompagnée de pièces probantes. À défaut, le précompte constituerait l'impôt définitif pour les revenus des salariés. Ce régime s'apparenterait à celui des non-résidents artistes ou sportifs et de certains chercheurs. Leurs revenus belges sont en effet soumis, à certaines conditions, à un précompte professionnel de 18 % (33,31 % pour les chercheurs), diminué d'un forfait en fonction du nombre de jours prestés en Belgique⁴.

Pour les revenus professionnels d'indépendant, pour lesquels un précompte professionnel retenu à la source n'est pas possible, le recours à une retenue imposée aux cocontractants belges pourrait être envisagé. Il s'apparenterait à la retenue obligatoire prévue en cas de dettes fiscales ou sociales dans le secteur de la construction et du gardiennage.

Ces mesures trouvent des équivalents dans les pays voisins. Elles permettraient de simplifier considérablement les démarches d'identification et de contrôle imposées aujourd'hui aux administrations fiscales belges.

2.2.2 Octroyer les crédits d'impôt et réductions fiscales en proportion de la présence sur le territoire belge et des revenus imposables en Belgique

Les règles prévues dans le régime fiscal actuel pour déterminer si un non-résident bénéficie des mêmes avantages que les résidents (quotient familial, dépenses déductibles, etc.) sont complexes et difficiles à contrôler. Elles sont, selon l'administration, une source importante de fraude et d'abus, en particulier lorsque le faible niveau de revenus déclarés donne droit à un crédit d'impôt.

Ainsi, un non-résident bénéficie de ces avantages s'il a recueilli au moins 75 % de ses revenus professionnels (de source belge ou étrangère) en Belgique, durant la période imposable, indépendamment de la durée du séjour. Ces avantages fiscaux peuvent être amplifiés lorsque le non-résident mentionne dans sa déclaration une situation familiale fiscalement favorable (par exemple, de nombreux enfants à charge). D'une manière générale, l'administration fiscale belge a peu de moyens de contrôler les éléments de la déclaration. C'est le cas

⁴ Ce forfait couvre des frais tels que les frais de déplacement, de logement... à charge du non-résident sportif ou artiste.

à la fois pour le respect de la règle des 75 % et des conditions imposées pour bénéficier des avantages fiscaux.

Une révision de la loi, qui lierait l'octroi de ces avantages fiscaux à la durée réelle de présence sur le territoire belge, priverait d'une grande partie de leur intérêt les fausses déclarations faites quant aux revenus totaux et à la situation personnelle des contribuables en vue d'obtenir un crédit d'impôt.

Un non-résident qui demanderait une déclaration INR/pp devrait remplir un formulaire spécifique où il préciserait les dates de début et de fin d'activité en Belgique. L'administration pourrait vérifier son nombre de jours de présence en Belgique, en s'appuyant par exemple sur les déclarations Limosa remplies pour les travailleurs détachés dans le cadre de la réglementation européenne. Elles mentionnent en effet les dates de début et de fin du détachement en Belgique ainsi que l'horaire du travailleur.

De nombreux pays réservent du reste la possibilité de déduire des charges (par exemple, la réduction pour charges de famille) à leurs seuls résidents, ou l'assortissent de conditions. L'Union européenne considère que les non-résidents doivent pouvoir bénéficier des mêmes déductions (liées à la situation personnelle et aux charges professionnelles) et des mêmes taux d'imposition que les résidents, à condition qu'ils retirent une majeure partie de leurs revenus dans l'État de la source.

2.2.3 Revoir le régime fiscal des cadres étrangers

Des cadres étrangers sont détachés en Belgique par des sociétés étrangères ou directement recrutés à l'étranger par une société belge faisant partie d'une multinationale. Ils résident en Belgique, mais sont soumis, à certaines conditions, à l'INR/pp plutôt qu'à l'impôt des personnes physiques des résidents.

Destiné à rendre la Belgique attrayante au plan fiscal pour les investisseurs étrangers, ce régime ne dispose pas de base légale. Il repose sur une circulaire administrative de 1983. Selon l'administration, ces cadres seraient environ 19.000 en 2014.

Pendant longtemps, les déclarations de ces cadres et le respect des conditions prévues (notamment le fait d'exercer des fonctions de cadre) pour bénéficier de ce régime ont été peu contrôlés. Depuis 2012, la direction « Étrangers » de l'AGFisc contrôle les personnes à qui le statut de cadre étranger a été octroyé il y a dix ans. Elle prévoit également des contrôles spécifiques sur les déclarations en 2014.

La Cour des comptes a déjà consacré un audit à ce sujet en 2003⁵. Elle recommande de revoir le statut de cadre étranger. S'il est maintenu, ce régime devrait être repris dans une loi et non dans une simple circulaire administrative. À cette occasion, la loi devrait définir des critères précis permettant de limiter l'application de ce statut fiscal favorable aux personnes concernées.

5 Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p. Disponible sur www.courdescomptes.be.

Régime d'imposition de l'INR/pp et constats d'audit

PARTIE



Chapitre 1

Assujettissement, base imposable et régime d'imposition à l'INR/pp

1.1 Conditions d'assujettissement

L'objectif de l'INR est d'imposer en Belgique certains revenus d'origine belge perçus par des non-résidents de la Belgique. Dès lors, deux éléments sont essentiels pour être assujetti à cet impôt : l'origine belge des revenus et la qualité de non-résident du bénéficiaire.

Une personne ne sera assujettie à l'INR/pp que si elle perçoit des revenus dont l'origine est belge. La source belge des revenus est le lien entre le contribuable résidant à l'étranger et le territoire belge. Ce lien est appelé facteur de rattachement réel⁶. Ce lien de territorialité est nécessaire pour que l'État puisse exercer sa souveraineté fiscale.

Toute personne qui n'a pas son domicile ou le siège de sa fortune⁷ en Belgique est présumée non-résidente du royaume⁸. L'inscription au registre national des personnes physiques constitue une présomption légale pour établir la qualité de résident belge. Cette présomption peut être renversée si la personne apporte la preuve qu'elle n'a pas réellement son domicile en Belgique. Pour le siège de la fortune, il n'y a pas de présomption ; il appartient aux parties de prouver la situation qu'elles invoquent.

1.2 Rôle des conventions préventives de la double imposition

Les conventions préventives de la double imposition (CPDI) jouent un rôle important en matière d'impôt des non-résidents. Leur objectif est de répartir entre le pays de résidence d'une personne et le pays source de ses revenus le pouvoir d'imposition ou de limiter ce pouvoir. Le but est de supprimer la double imposition d'un revenu ou d'en atténuer les effets. Vu leur caractère supranational, les CPDI priment sur le droit fiscal belge. Elles im-

6 Le critère de rattachement réel s'oppose au critère de rattachement personnel qui s'applique à l'IPP, à l'Isoc et à l'IPM. Pour ces impôts, le lien entre les revenus et l'État est la personne (physique ou morale) bénéficiaire des revenus résidente fiscale belge. C'est l'établissement d'une résidence fiscale en Belgique qui assujettit à un des trois impôts sur les revenus précités.

7 L'article 2 CIR92 ne définit pas les notions de domicile ou de siège de la fortune. Il faut se référer à la seule jurisprudence. Cette dernière définit couramment le domicile au sens fiscal du terme comme « *le lieu où la personne réside de manière effective et continue, celui où elle a son foyer familial, celui où se trouve le centre de ses intérêts vitaux* ». Cette définition est également celle que retient le ComIR n° 3/7 (commentaire du CIR). Le siège de la fortune est « *l'endroit d'où sont gérés les biens d'un contribuable* » ou, selon le ComIR n° 3/6, « *le centre de ses affaires ou de ses intérêts patrimoniaux* ».

8 Article 227, 1°, du CIR92.

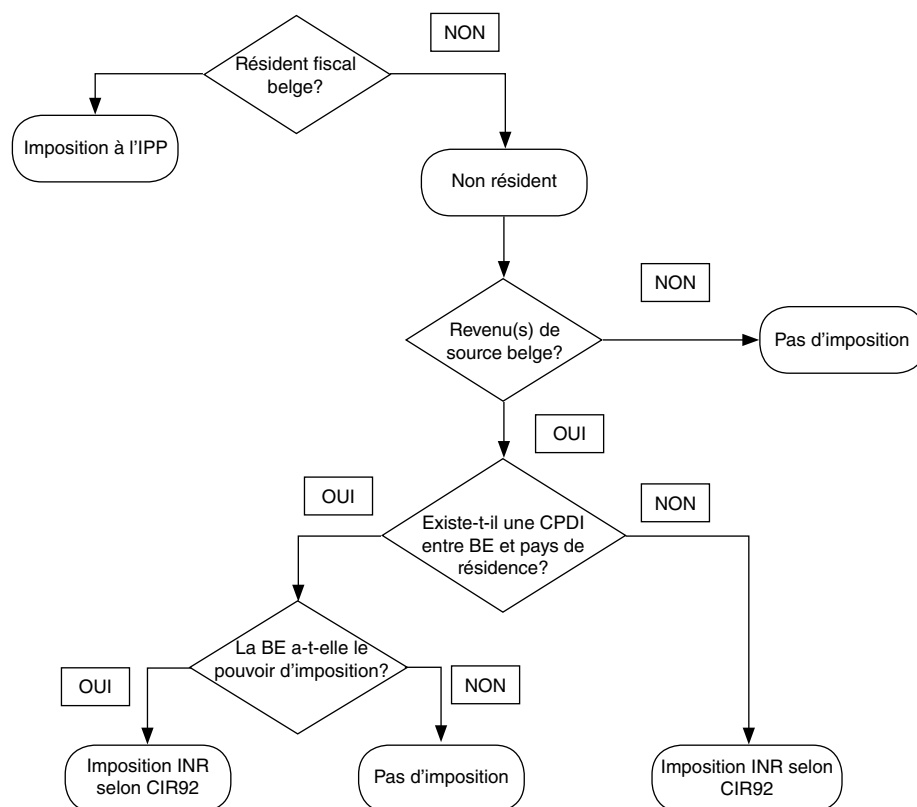
pliquent donc que les États signataires renoncent, en tout ou en partie, à appliquer leurs dispositions fiscales nationales.

La plupart des CPDI définissent les notions de résidence fiscale et de siège de la fortune.

Toutefois, les CPDI ne créent pas de charges fiscales plus lourdes. Même si la convention accorde à la Belgique le pouvoir d'imposer certains revenus, ceux-ci ne sont imposables en Belgique que si la législation fiscale belge le prévoit.

Ainsi, face à un non-résident avec des revenus de source belge, l'administration fiscale devra vérifier si une CPDI lie la Belgique et le pays de résidence et, dans l'affirmative, si la Belgique dispose, selon cette convention, du pouvoir d'imposer ces revenus. Si c'est le cas, le pouvoir d'imposition sera déterminé sur la base de la CPDI. S'il n'y a pas de CPDI, la Belgique imposera selon les dispositions du CIR92 en matière d'INR, avec un risque de double imposition.

Graphique 1 – Schéma du raisonnement qui détermine si une personne est imposable ou pas à l'INR/pp



Source : Cour des comptes

1.3 Catégories d'assujettis à l'INR/pp

Les non-résidents sont classés en quatre catégories qui déterminent la base imposable à l'INR :

1) Non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique

Ces contribuables non habitants du royaume n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable. Leur régime d'imposition se caractérise par une grande dépersonnalisation de l'impôt (aucune dépense déductible, pas de quotient conjugal ou de quote-part attribuée au conjoint aidant, aucune quotité exemptée).

2) Non-résidents avec foyer d'habitation en Belgique

Ces non-habitants du royaume ont maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable. Cette catégorie se limite aux chercheurs et cadres étrangers qui disposent d'un régime d'imposition particulier (voir point 1.4 ci-après).

3) Non-résidents assimilés aux non-résidents avec foyer d'habitation en Belgique

Ces assimilés aux non-habitants du royaume avec foyer d'habitation en Belgique sont sans foyer d'habitation en Belgique, mais y recueillent au moins 75 % de tous leurs revenus professionnels imposables.

4) Non-résidents privilégiés sans foyer d'habitation en Belgique

Les non-habitants soumis à l'INR/pp en Belgique qui résident en France, aux Pays-Bas ou au grand-duché de Luxembourg peuvent prétendre à certains avantages (déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt...) en fonction de leur situation familiale. Ce privilège résulte d'une clause de non-discrimination prévue dans la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et leurs pays de résidence⁹.

Les non-résidents disposant de revenus en Belgique (ou leur mandataire) doivent d'initiative demander une déclaration INR/pp aux services de l'AGFisc ou remplir un formulaire disponible sur le site du SPF Finances. Ils transmettent ensuite leur déclaration au contrôle compétent. Ils doivent informer l'administration fiscale de tout changement d'adresse.

Il existe des exceptions à l'obligation de déposer une déclaration. Ainsi, certains non-résidents qui recueillent exclusivement certains revenus¹⁰ en sont dispensés.

⁹ Les clauses de non-discrimination sont prévues par les conventions préventives de la double imposition ; elles impliquent que, à situation égale, les ressortissants des États signataires bénéficient sur le territoire de l'autre État du même traitement que les résidents de cet État.

¹⁰ Voir point 1.6.1. L'impôt correspond alors aux précomptes payés ou retenus et à la cotisation spéciale sur les plus-values réalisées sur les biens immobiliers situés en Belgique.

1.4 Régime particulier des cadres étrangers

Pour autant qu'ils exercent temporairement une activité en Belgique, les administrateurs étrangers, le personnel spécialisé étranger dont le recrutement en Belgique est quasi impossible et les chercheurs étrangers peuvent bénéficier d'un régime de taxation spécial à certaines conditions.

Ces cadres étrangers ont été détachés en Belgique par des sociétés étrangères ou directement recrutés à l'étranger par une société belge faisant partie d'une multinationale. Bien qu'ils ne remplissent pas les conditions légales, ils sont considérés comme des non-résidents et imposés à l'INR.

Ce régime avait, entre autres choses, pour objectif de rendre la Belgique attrayante fiscalement pour les investisseurs étrangers. Il n'a cependant pas de base légale et repose uniquement sur une circulaire administrative de 1983¹¹. Plusieurs décisions judiciaires ont conclu à l'illégalité de cette circulaire¹². La Cour des comptes a du reste exprimé des doutes quant à sa légalité dès 2003¹³. En effet, les dérogations qui y sont prévues sont contraires au principe de la légalité de l'impôt¹⁴.

Le statut de cadre étranger dépend d'un agrément que l'AGFisc délivre. Selon la circulaire, l'employeur doit avoir un caractère international et le cadre doit être de nationalité étrangère (détachement temporaire par des entreprises étrangères). Il doit par ailleurs exercer exclusivement une fonction qui requiert des connaissances et des responsabilités spéciales.

La spécificité de ce régime repose sur le fait que ces cadres ne sont imposables que sur les rémunérations correspondant à des prestations sur le territoire belge et sur leurs autres revenus de source belge. Leurs revenus relatifs aux activités en dehors du territoire belge sont exclus de la base imposable. Les cadres étrangers peuvent déduire les frais propres à l'employeur liés à leur détachement (frais de déménagement, par exemple).

Le contrôle du statut et des déclarations fiscales des cadres étrangers présente encore de nombreuses lacunes. Celles-ci seront plus largement évoquées dans le chapitre 5 consacré au contrôle des déclarations à l'INR/pp (voir point 5.3.3).

1.5 Base imposable des non-résidents

La qualité de non-résident détermine la base imposable en Belgique. En effet, alors que le résident belge est imposable à l'IPP sur ses revenus d'origine mondiale, sous réserve de l'application des CPDI, la base d'imposition des non-résidents se limite à certains revenus de source belge¹⁵.

¹¹ SPF Finances, Circulaire RH. 624/325.294 du 8 août 1983.

¹² Notamment, cour d'appel de Gand, arrêt du 15 décembre 1994 ; cour d'appel de Bruxelles, arrêt du 20 septembre 2006 et cour d'appel de Bruxelles, arrêt du 21 janvier 2009.

¹³ Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p. Disponible sur www.courdescomptes.be.

¹⁴ Article 172 de la Constitution.

¹⁵ Article 228 du CIR92.

1.5.1 Revenus immobiliers

Pour que les revenus immobiliers d'un non-résident soient imposés à l'INR, il faut que l'immeuble se situe en Belgique.

1.5.2 Revenus mobiliers

Les revenus des biens mobiliers et des capitaux imposables à l'INR sont ceux produits ou recueillis en Belgique¹⁶. Ces revenus sont les dividendes, les intérêts, les revenus de la location de biens mobiliers corporels ou incorporels et les rentes viagères.

Un revenu mobilier est produit ou recueilli en Belgique à une des conditions suivantes :

- 1) Son débiteur est une personne physique résidente, une société résidente, l'État belge ou ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou l'établissement belge d'un non-résident.
- 2) Ils sont pris en charge par un non-résident sans établissement belge et recueillis dans le pays¹⁷.

La majorité des revenus mobiliers donnent lieu à un précompte mobilier retenu à la source. Pour les non-résidents, ce précompte mobilier est toujours libératoire, tandis qu'une déclaration facultative est possible à l'IPP. Les non-résidents qui disposeraient de revenus mobiliers pour lesquels le précompte mobilier n'est pas exigible en vertu de la législation belge ne sont pas imposés à l'INR sur ces revenus.

1.5.3 Revenus professionnels

Les revenus professionnels¹⁸ suivants sont imposables à l'INR/pp à diverses conditions qui varient selon les revenus :

- les rémunérations diverses des travailleurs et dirigeants d'entreprise à charge d'un débiteur belge ;
- les pensions¹⁹, rentes et allocations en tenant lieu attribuées par un débiteur belge ou, dans certains cas, étranger²⁰ ;
- les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles²¹ ;
- les profits de professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives exercées en Belgique ;
- les bénéfices et profits qui se rattachent à une activité professionnelle antérieure exercée en Belgique par le bénéficiaire ou la personne dont le bénéficiaire est l'ayant cause.

¹⁶ Article 228, § 2, 2°, du CIR92. Les articles 230 et 231 énumèrent les revenus exonérés (avec ou sans condition de réciprocité avec le pays de résidence).

¹⁷ Par exemple, les coupons d'actions ou d'obligations de sociétés étrangères encaissés auprès d'un intermédiaire établi en Belgique.

¹⁸ Article 228, § 2, 3° à 7bis, du CIR92.

¹⁹ De nombreuses CPDI prévoient un régime spécifique pour les pensions payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un État contractant. Selon les cas, les pensions sont imposables dans l'État de résidence ou dans l'État d'octroi. Les pensions extra-légales restent imposables dans l'État de résidence.

²⁰ Il faut que les cotisations ou primes versées pour constituer la pension, la rente ou l'allocation aient donné lieu à un avantage quelconque en Belgique à l'impôt sur les revenus pour le débiteur de ces cotisations ou primes, ou que l'activité professionnelle au titre de laquelle la pension, la rente ou l'allocation est attribuée ait été, en tout ou partie, exercée en Belgique.

²¹ Le rattachement à la Belgique dépend de la présence ou pas d'un établissement stable sur le sol belge.

Les revenus professionnels sont également soumis à la « règle des 183 jours ». Cette règle permet d'imposer une rémunération à l'INR/pp même si elle n'est pas prise en charge par un débiteur belge. Selon cette règle, le non-résident est imposé à l'INR sur les revenus de son activité professionnelle s'il a séjourné plus de 183 jours sur douze mois sur le territoire belge pour exercer cette activité²².

1.5.4 Revenus divers

Il s'agit de revenus divers comme les bénéfices ou profits spéculatifs, les rentes alimentaires, les plus-values...²³ Ils sont soumis à l'INR aux mêmes conditions que les revenus divers des résidents personnes physiques. Sont par exemple imposables à l'INR les rentes alimentaires payées par un habitant du royaume à un non-résident ou les prix attribués par les pouvoirs publics belges à des savants non-résidents.

1.5.5 Revenus visés à l'article 228, § 3, du CIR92

Depuis le 1^{er} janvier 2013, l'article 228, § 3, du CIR92 prévoit une nouvelle catégorie de revenus imposables à l'INR/pp²⁴. Ce sont les revenus qui ne sont pas repris aux paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 228, mais qui sont désormais imposables si les trois conditions suivantes sont remplies :

- être considérés comme des revenus imposables à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales ;
- être à la charge d'un résident belge, d'un établissement belge d'un non-résident, de l'État belge et de ses subdivisions ;
- que la Belgique dispose du pouvoir d'imposition en vertu d'une CPDI ou, lorsqu'il n'existe pas de CPDI, que le non-résident n'ait pas démontré qu'ils ont été imposés dans l'État de résidence.

Cet article permet à la Belgique d'imposer effectivement des revenus à l'égard desquels elle possède, en tant qu'État de la source, le pouvoir d'imposition en vertu d'une CPDI même s'il s'agit de revenus qui, jusqu'à présent, n'étaient pas encore imposables à l'INR. Certains auteurs qualifient cet article de « *filet de sécurité* ».

En application de cet article, tout non résident ressortissant d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de CPDI doit s'acquitter d'un précompte professionnel sur les paiements reçus pour une prestation de service ou une livraison, sauf s'il prouve que ces revenus sont effectivement imposés dans son État de résidence.

Il ressort d'une question parlementaire posée en commission des Finances et du Budget de la Chambre en janvier 2014²⁵ que le formulaire de déclaration du précompte professionnel n'existe pas encore. Il serait donc impossible d'exécuter la loi à l'heure actuelle. En outre, de nombreuses interrogations entourent la délivrance, par l'administration belge aux fournisseurs étrangers, des attestations de retenue du précompte professionnel belge.

²² Article 228, § 2, 7^o, du CIR92.

²³ Article 90, 1^o à 12^o, du CIR92.

²⁴ Loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières.

²⁵ Chambre, 8 janvier 2014, CRIV 53 COM 888, p. 6-11.

1.6 Modes d'imposition des revenus

1.6.1 Globalisation ou précomptes libératoires

Les revenus perçus par un non-résident peuvent être établis de manière différente selon leur nature²⁶. Les différents revenus sont imposés de deux façons : soit ils sont globalisés, soit ils sont soumis à un précompte libératoire²⁷.

Il y a lieu de distinguer quatre situations possibles.

Tableau 2 – Modes d'imposition des revenus des non-résidents selon la nature de ces revenus

Situations possibles	Mode d'imposition	Obligation de déclarer
1 Les non-résidents personnes physiques qui recueillent des revenus d'immeubles situés en Belgique, des revenus professionnels de source belge et des plus-values sur participation importantes réalisées en dehors de l'activité professionnelle.	Globalisation des revenus dans les cas prévus par l'article 232, al. 1 ^{er} , 2 ^o , a), b) et c) ⁽¹⁾	
2 Les non-résidents personnes physiques qui recueillent exclusivement des revenus de la location d'immeubles situés en Belgique ou des revenus de source belge tirés de la constitution ou de la cession de droits réels immobiliers, à condition que le montant total des revenus des biens immobiliers soit au moins de 2.500 euros. Cela signifie aussi que, dès qu'un seul immeuble est donné en location, tous les revenus des biens immobiliers sont soumis à l'INR/pp, même ceux des biens qui ne sont pas loués ⁽²⁾ .	Globalisation des revenus dans les cas prévus par l'article 232, al. 1 ^{er} , 1 ^o	Déclaration INR/pp

- (1)
- Ils disposent d'un établissement en Belgique.
 - Ils recueillent des revenus de la location ou de la réalisation de biens immobiliers ainsi que de la constitution ou de la cession de droits réels immobiliers.
 - Ils recueillent des bénéfices ou profits qui se rattachent à une activité professionnelle indépendante antérieure exercée en Belgique par le bénéficiaire ou par la personne dont il est l'ayant cause.
 - Ils recueillent des bénéfices en qualité d'associés dans une société civile, une société commerciale irrégulièrement constituée, une société agricole ou un groupement d'intérêt économique.
 - Ils recueillent des profits, des rémunérations ou des pensions de source belge.
 - Ils réalisent des plus-values sur participation importantes, en dehors de la gestion normale du patrimoine privé.
 - Ils exercent personnellement une activité de sportif durant plus de trente jours calculés par période de douze mois successifs et par débiteur de revenus.

- (2) Article 232, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

²⁶ Article 232 du CIR92.

²⁷ Articles 232, 248 et 301 du CIR92.

Situations possibles	Mode d'imposition	Obligation de déclarer
3 Le contribuable non résident ne possède que des immeubles non loués ou donnés en location, mais le montant total des revenus immobiliers est inférieur à 2.500 euros.	Précompte immobilier	
4 Pour les revenus non visés dans les catégories 1 et 2.	Précomptes libératoires et cotisation spéciale sur plus-values sur immeubles ⁽³⁾	Pas de déclaration INR/pp

⁽³⁾ En matière de précompte mobilier, la Belgique doit effectuer de nombreux remboursements aux non-résidents. En effet, les taux appliqués sur le territoire belge sont souvent supérieurs aux taux prévus dans les conventions préventives de la double imposition. Ces remboursements sont traités par le biais d'une procédure informatisée, gérée exclusivement par le bureau central de taxation de Bruxelles-Étrangers.

Source : *Cour des comptes*

La distinction entre la globalisation et les précomptes libératoires est importante. En effet, seuls les non-résidents soumis à la globalisation doivent déposer une déclaration d'impôt par laquelle ils régularisent leurs revenus. L'impôt est établi sur la globalité des revenus recueillis. Les précomptes retenus à la source sont alors imputables et l'imposition se fait sur la base des règles de l'impôt des personnes physiques résidentes. Selon la catégorie à laquelle ils appartiennent (voir point 1.3 ci-avant), les non-résidents peuvent prétendre à des réductions d'impôts et à des dépenses déductibles. Les revenus globalisés sont imposables au taux progressif.

1.6.2 Régularisation optionnelle

Néanmoins, depuis l'exercice d'imposition 2009, certains contribuables dont les revenus sont en principe soumis au précompte libératoire peuvent choisir de régulariser leurs revenus (régularisation optionnelle) et de remplir une déclaration INR/pp. Une régularisation peut s'avérer intéressante lorsque le montant des revenus est faible. Ces revenus peuvent alors être imposés au tarif progressif, avec application de la quotité exemptée d'impôt. Compléter une déclaration permet également de déclarer des frais réels. L'impôt dû peut ainsi être inférieur au précompte libératoire et, donc, le contribuable peut bénéficier d'un remboursement d'impôt. C'est notamment le cas des artistes ou des sportifs dont l'activité en Belgique n'excède pas trente jours ou des contribuables qui perçoivent des indemnités personnelles provenant de l'exploitation de découvertes.

1.7 Calcul de l'impôt en cas de globalisation et de régularisation optionnelle

Ce point ne concerne que les non-résidents qui complètent une déclaration parce qu'ils sont soumis à la globalisation ou parce qu'ils régularisent leurs revenus par le biais d'une déclaration (régularisation optionnelle).

En règle générale, on applique les règles IPP pour déterminer le montant des revenus imposables à l'INR/pp. Il existe quelques règles spécifiques liées à l'INR, comme le fait que seuls

les frais professionnels qui grèvent des revenus professionnels imposables en Belgique sont déductibles à l'INR/pp. L'impôt se calcule selon le même taux progressif qu'à l'IPP²⁸.

Pour calculer l'impôt, une distinction est opérée entre les catégories de non-résidents²⁹. Les différences principales sont :

- Les non-résidents avec foyer d'habitation ou les assimilés sont imposés selon quasiment les mêmes règles que les résidents soumis à l'IPP. Ils bénéficient, par exemple, du quotient conjugal, de la quote-part pour conjoint aidant, des majorations pour enfants à charge, des dépenses déductibles et des réductions d'impôt.
- Les non-résidents privilégiés sans foyer d'habitation bénéficient de certains avantages comme les non-résidents avec foyer. Certains de ces avantages sont déterminés et proratisés selon la clause de non-discrimination prévue dans la CPDI signée entre la Belgique et le pays de résidence concerné.
- Les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique ne bénéficient quasiment d'aucun avantage. Leur imposition est dépersonnalisée, c'est-à-dire qu'elle ne tient quasi pas compte de leur situation personnelle (pas de dépenses déductibles, pas de quotient conjugal, pas de quotité exemptée...).

Pour le calcul de l'INR/pp et peu importe la catégorie de non-résidents à laquelle ils appartiennent, les non-résidents mariés ou les cohabitants légaux sont considérés comme des isolés si un seul des conjoints recueille en Belgique des revenus soumis à l'INR/pp et si l'autre a des revenus professionnels de source belge qui sont exonérés par convention ou des revenus professionnels de source étrangère supérieurs à 10.090,00 euros³⁰. En cas d'imposition commune, les conjoints et cohabitants légaux doivent être rattachés à la même catégorie de non-habitants du royaume.

1.8 INR et sixième réforme de l'État

Une loi du 8 mai 2014³¹ modifie le code d'impôt sur les revenus en matière d'INR/pp suite à la sixième réforme de l'État. L'INR/pp reste une compétence exclusivement fédérale, mais les Régions peuvent lier le bénéfice de certains avantages fiscaux au respect de conditions spécifiques. Ces modifications législatives visent à respecter le principe de libre circulation des personnes, des biens, des services et du capital en vigueur au sein de l'Union européenne ainsi que les clauses de non-discrimination prévues dans certaines conventions préventives de la double imposition.

²⁸ Dans tous les cas, l'impôt est majoré de six centimes additionnels (taux forfaitaire) au profit exclusif de l'État et non, comme à l'IPP, au profit des communes et agglomérations. Le calcul de ces centimes est identique à celui appliqué à l'IPP (article 245, alinéa 1^{er}, du CIR92, tel que modifié par la loi du 8 mai 2014 précitée).

²⁹ Voir point 1.3.

³⁰ Exercice d'imposition 2014.

³¹ Loi du 8 mai 2014 modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution.

La loi définit les critères qui déterminent à quelle région le non-résident/personne physique est rattaché et, ainsi, à quels avantages il a droit. Un non-résident ne peut être rattaché qu'à une seule région et les conjoints sont rattachés à la même. Les critères s'inspirent de la jurisprudence européenne³². Le rattachement se fait sur la base des revenus professionnels produits. En général, un non-résident est rattaché à la région où il a recueilli des revenus professionnels ou à la région où il en a récolté le plus. Si le non-résident a recueilli le même montant dans différentes régions, il est rattaché à la région où il a presté le plus de jours. La loi définit aussi les critères qui déterminent l'endroit auquel les revenus se rattachent (par exemple, le « lieu habituel de travail » pour les rémunérations des travailleurs).

Les adaptations législatives seront appliquées à l'INR/pp dès l'exercice d'imposition 2014.

Les nouvelles règles impliquent que les non-résidents/personnes physiques rattachés à une région bénéficient des mêmes réductions d'impôt que les résidents de cette région. Cette disposition ne s'applique que pour les non-résidents qui peuvent invoquer les dispositions du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et du traité sur l'Espace économique européen (EEE). Les réductions sont également accordées aux contribuables qui peuvent invoquer une clause de non-discrimination prévue dans une convention préventive de la double imposition. Les autres non-résidents qui recueillent en Belgique³³ au moins 75 % de tous leurs revenus professionnels imposables ne bénéficient pas des réductions spécifiquement régionales.

Des changements plus conséquents interviendront à partir des exercices d'imposition 2015 et suivants, car l'autonomie fiscale des régions est élargie au 1^{er} janvier 2015. Une taxe additionnelle régionale sur l'IPP sera ainsi appliquée. Les règles d'imposition régionale élargie s'appliqueront également aux non-résidents originaires des États de l'EEE qui ont recueilli en Belgique au moins 75 % de tous leurs revenus imposables.

Enfin, la loi revoit les catégories des non-résidents/personnes physiques (voir la partie II, chapitre 1, point 1.3 ci-avant). Les trois catégories de contribuables INR/pp sont désormais :

- les non-résidents originaires des États de l'EEE qui obtiennent au moins 75 % de leurs revenus professionnels en Belgique et pour qui l'impôt est calculé conformément à l'article 244 du CIR92 ;
- les non-résidents hors EEE qui obtiennent au moins 75 % de leurs revenus professionnels en Belgique et pour qui l'impôt est calculé selon la base du nouvel article 243/1 du CIR92 ;
- les non-résidents ordinaires pour qui l'impôt sera calculé selon l'article 243 du CIR92.

La notion de foyer d'habitation disparaît, ainsi que les catégories de non-résidents privilégiés.

Interprétant les articles 244 et 243/1 du CIR92, l'administration précise que les cadres étrangers reconnus, qui ont leur domicile en Belgique mais qui sont fiscalement considérés comme non-résidents, feront partie des contribuables imposés selon l'article 243/1.

³² Cour de justice de l'Union européenne, arrêt « Schumacker » du 14 février 1995 (affaire C-279/93).

³³ Article 224 du CIR92

Chapitre 2

Organisation administrative de l'INR

2.1 Organisation actuelle des services de l'AGFisc chargés de l'INR

Actuellement, les compétences liées à l'impôt des non-résidents sont partagées entre les services centraux et opérationnels de l'AGFisc du SPF Finances. Les services centraux s'occupent des questions techniques et de principe ainsi que des directives liées au contrôle des dossiers. Les services opérationnels sont surtout chargés d'identifier les contribuables, de gérer les dossiers et de contrôler les déclarations.

L'ensemble des compétences relèvent de l'administrateur général de la fiscalité³⁴, qui en délègue une partie à l'administrateur PME.

Les services centraux ont été réorganisés en septembre 2012 dans le cadre de la réforme Coperfin. L'examen des questions de principe est désormais réservé à l'administrateur général. La gestion des relations avec les services opérationnels est, quant à elle, placée sous la responsabilité des trois administrateurs Particuliers, PME et Grandes entreprises.

Cinq services opérationnels « Étrangers » décentralisés, appelés « antennes », sont répartis sur le territoire (Anvers, Bruxelles, Gand, Liège et Namur). Ils sont dirigés par un inspecteur principal et compétents tant pour le contrôle de l'INR/pp que de l'INR/soc. Ces services « Étrangers » décentralisés dépendent tous de la direction régionale de Bruxelles II-Sociétés. Ils sont placés sous l'autorité du directeur « Étrangers », comme les services de support (contentieux), l'inspection A³⁵ et le bureau central de taxation³⁶.

Actuellement, les services INR occupent 121 agents, soit 112,4 équivalents temps plein³⁷.

Dans le système actuel, il n'est pas toujours aisé pour le non-résident de savoir de quel service de taxation il dépend. Son statut détermine le service compétent. Pour en obtenir les coordonnées et, ainsi, les informations utiles, le non-résident peut consulter le site internet du SPF Finances ou s'adresser à son centre d'appel.

³⁴ L'Administrateur général de la fiscalité dépend, dans l'organigramme, du président du comité de direction.

³⁵ En règle générale, l'inspection A chapeaute plusieurs contrôles. Dans le cadre de l'INR, il existe un seul service d'inspection A, situé à Bruxelles, dont la tâche principale est de traiter les réclamations.

³⁶ Le bureau central de taxation est avant tout chargé de rembourser les précomptes professionnels et mobiliers. Il s'occupe aussi des déclarations qui ne présentent que des revenus immobiliers. Il délivre par ailleurs des attestations, par exemple en matière d'exonération du précompte mobilier pour les fonctionnaires d'organisations internationales.

³⁷ Selon le cadre du personnel INR du 1^{er} octobre 2013.

Tableau 3 – Non-résidents et services de taxation dont ils dépendent, en fonction de leur statut, dans l'organigramme actuel des services INR

Statut du non-résident	Service de taxation compétent
Pensionné	
Non-résident avec exclusivement des revenus immobiliers de source belge	Bruxelles-Étrangers
Salarié	Siège social de l'employeur
Indépendant	Lieu où est se situe l'établissement belge
Cadre étranger (qui réside en Belgique) sous statut spécial	Lieu de résidence

Source : Cour des comptes

2.2 Nouvelle structure organisationnelle envisagée

Un projet prévoit de restructurer les services INR pour mieux en affecter les ressources. La création d'un centre « Étrangers » à Bruxelles³⁸ est la pierre angulaire de cette restructuration qui devrait se concrétiser en juillet 2015. Elle implique des modifications conséquentes de l'organigramme des services INR. Cette nouvelle structure a été communiquée aux chefs de service des services opérationnels décentralisés (antennes).

Le centre « Étrangers » sera composé, en plus des services du directeur, de deux divisions : une division Gestion et prestation de services située exclusivement à Bruxelles³⁹ et une division Contrôle regroupant, entre autres, les services de contrôle situés en province. L'objectif est de regrouper toutes les matières INR (impôts sur les revenus, précomptes et TVA) dans un service avec une compétence nationale⁴⁰. C'est le directeur du centre « Étrangers » qui chapeaute ces divisions.

À l'avenir, l'ensemble des non-résidents s'adressera en première ligne à la division Gestion et prestation de services à Bruxelles. Cette division se chargera des tâches de première ligne, comme les aider à remplir leurs déclarations et leur délivrer des attestations, gérer ces déclarations (réception des déclarations, identification des non-résidents, classement des documents...). Un *Front Office* sera créé dans cette division. Il sera le point de contact unique des non-résidents (personnes physiques, sociétés, TVA). Par contre, il ne contrôlera pas les dossiers, une tâche réservée à la division Contrôle.

Après cette réorganisation, les services INR compteront 187 agents (170 équivalents temps plein), dont 107 seront affectés à la division Gestion et prestation de services et 59 à la division Contrôle. Les fonctionnaires dirigeants sont inclus dans les chiffres.

³⁸ La création d'un tel centre a déjà été annoncée en 2003 dans la réponse du ministre des Finances au débat contradictoire sur l'audit que la Cour des comptes a consacré au régime spécial de taxation des cadres étrangers.

³⁹ Ce service sera subdivisé en plusieurs entités telles que l'échange international de renseignements TVA, des entités de gestion selon le type d'impôt (IPP, Isoc, TVA...).

⁴⁰ À l'exception des compétences qui s'exercent en Communauté germanophone, qui seraient maintenues dans un service à Eupen.

Soixante agents des services TVA seront incorporés dans cette nouvelle structure ; ils s'occuperont des assujettis étrangers (par exemple, pour l'échange international de renseignements en matière de TVA, les remboursements TVA ou les contrôles TVA).

Les dossiers sélectionnés pour contrôle seront transférés à la division Contrôle et, plus spécifiquement, à une des six antennes locales compétentes selon des critères d'attribution déterminés. Ces antennes locales seront compétentes aussi bien pour les impôts sur les revenus que pour la TVA⁴¹. Elles s'occuperont également du contentieux. La division Contrôle disposera également d'une équipe Expertise. En principe, les antennes locales n'auront plus de contact de première ligne avec les contribuables, sauf lorsque les contrôles l'exigeront (demandes de renseignements...).

Cette organisation aura l'avantage de proposer un point de contact unique aux contribuables qui, dans la structure actuelle, éprouvent des difficultés pour déterminer le service compétent pour leur dossier.

Cette nouvelle structure modifiera l'organisation du travail des services et l'affectation des ressources humaines. Tous les services décentralisés perdront du personnel, qui sera affecté à la division Gestion et prestation de services à Bruxelles.

Au sein des six futures antennes locales, les postes seront répartis entre l'INR/pp, l'INR/soc et la TVA⁴². La moyenne des dossiers à contrôler par agent va dès lors augmenter. Certains services géographiquement distants auront le même chef de service, ce qui peut handicaper la gestion des travaux et du personnel.

La mobilité du personnel représente un réel problème dans la gestion du changement. Dans les services INR décentralisés, il y a des réticences. Les chefs de service craignent une perte de connaissances et de compétences. En effet, pour ne pas être transférés à Bruxelles, de nombreux agents ont demandé à être réaffectés dans d'autres services de l'administration. Il s'agit, dans la plupart des cas, de collaborateurs expérimentés qui maîtrisent les spécificités de l'INR.

L'administration confirme que les changements d'affectation des collaborateurs des services décentralisés conduiront à une perte de connaissances dans ces services.

Cette réorganisation du travail devrait néanmoins permettre aux antennes locales de se consacrer davantage au contrôle des dossiers.

⁴¹ Dans la structure actuelle, la TVA relative aux non-résidents (personnes physiques et morales) est traitée dans les contrôles classiques. Ce transfert de matière représente environ 2.500 dossiers supplémentaires.

⁴² Contrairement à l'ancienne organisation, les agents TVA seront intégrés aux services INR.

2.3 Conclusions et recommandations

La Cour recommande à l'AGFisc d'informer les agents des services INR de manière exhaustive sur la restructuration des services qui est envisagée. L'AGFisc minimisera ainsi les craintes et résistances face au changement. En l'absence de précisions quant à leur avenir dans les services INR, des agents expérimentés ont en effet demandé à changer d'affectation. La hiérarchie doit veiller à conserver les compétences dans les services INR/pp ou à les transférer avec efficacité. L'INR est une matière qui demande une connaissance approfondie des aspects légaux et des spécificités techniques.

Les agents affectés dans les antennes locales seront moins nombreux et le nombre de dossiers à contrôler par agent va croître. Les antennes locales de contrôle craignent que certaines tâches de gestion leur soient confiées à cause du manque d'effectif dans la division de gestion à Bruxelles. La répartition des tâches entre les services doit dès lors être clarifiée.

Concernant les non-résidents sous statut de cadres étrangers qui perçoivent des rémunérations imposables en Belgique, la Cour recommande que le contrôle compétent devienne celui du siège social de l'employeur. Tous les dossiers d'un même employeur seraient ainsi centralisés dans un service et il serait plus facile de vérifier certains éléments précis dans tous les dossiers (par exemple, des abus dans l'attribution du statut de cadre étranger). Cette recommandation va dans le sens des observations de différents fonctionnaires de terrain.

Chapitre 3

Identification des non-résidents

L'identification est un des problèmes majeurs de l'imposition des non-résidents. C'est le point de départ du processus de taxation à l'INR. Dans ce chapitre, la Cour évalue dès lors si les contrôleurs INR utilisent les informations à leur disposition avec efficacité et si d'autres sources seraient envisageables pour identifier les non-résidents qui doivent déclarer leurs revenus.

Actuellement, les services INR consacrent beaucoup de temps à la recherche des contribuables assujettis à l'INR. La population potentiellement concernée est extrêmement large et très mobile, et l'administration a peu ou n'a pas de moyens d'en suivre la trace. Les contribuables INR sont parfois peu soucieux de remplir leurs obligations fiscales au-delà des frontières de leur pays de résidence. En outre, la complexité de la législation fiscale belge peut les décourager d'accomplir les démarches nécessaires.

L'administration belge doit tout d'abord déterminer si le non-résident perçoit des revenus de source belge imposables en Belgique. Si c'est le cas, elle doit le localiser pour éventuellement lui rappeler son obligation de déclarer ses revenus.

Une fois le non-résident identifié, le contrôle crée un dossier et lui attribue un numéro qui correspond à une fiche dans le « répertoire non-résidents ». Dans la nouvelle structure des services INR (voir point 2.2 du chapitre précédent), l'identification des non-résidents sera dévolue à la division Gestion et prestation de service.

Le non-résident peut être connu de diverses manières. Il peut soit se manifester auprès de l'administration d'initiative ou via son employeur, soit être identifié par les services INR.

Contrairement aux résidents du royaume qui sont répertoriés suivant leur numéro de registre national et qui reçoivent automatiquement une déclaration à l'IPP, les non-résidents inconnus de l'administration doivent demander spontanément une déclaration INR. Si le non-résident ou son employeur ne réclame pas cette déclaration, il est difficile de l'identifier.

En général, l'administration ne rencontre pas de problème avec les non-résidents qui peuvent bénéficier d'un remboursement d'impôt. Ces derniers demanderont spontanément leur déclaration. Le problème concerne donc avant tout les contribuables redevables d'un impôt.

Diverses sources de renseignements permettent ou permettraient aux contrôleurs d'identifier les non-résidents. Ces sources sont internes ou externes au SPF Finances (autres SPF, autres États). Elles sont accessibles en totalité ou en partie. L'accès à ces sources est cependant assorti de contraintes, telles que le respect de la vie privée ou la quantité des données

à traiter. Il n'est dès lors pas toujours possible de les utiliser et le résultat n'est pas toujours proportionnel au travail qui y est consacré.

3.1 Méthodes d'identification

Dans l'organisation actuelle des services INR, la méthode d'identification des non-résidents la plus courante est la demande spontanée de déclaration par le non-résident, son employeur ou son mandataire.

Un formulaire à compléter est à la disposition des contribuables qui déposent pour la première fois une déclaration à l'INR/pp⁴³. Il permet aux services INR d'obtenir des renseignements sur le contribuable et son conjoint (adresse, personnes à charge, activité en Belgique, revenus perçus en dehors de la Belgique, coordonnées du mandataire, biens immobiliers en Belgique, date de début et de fin d'activité en Belgique...). Ces renseignements sont nécessaires pour déterminer le régime de taxation applicable. Le non-résident est également invité à transmettre une copie de sa carte d'identité ou de son passeport avec photo. Les personnes qui font remplir leur déclaration par un mandataire doivent joindre le mandat. Un formulaire rempli de manière correcte réduit, notamment, le recours aux demandes de renseignements adressées au contribuable.

Les années suivantes, l'administration prend l'initiative d'envoyer la déclaration. Néanmoins, le contribuable doit signaler tout changement d'adresse au service de taxation.

Lorsque les non-résidents ne se font pas connaître des services de taxation, que ce soit volontairement ou parce qu'ils ne connaissent pas les règles, leur identification repose avant tout sur les bases de données auxquelles les services INR ont accès.

À de nombreuses reprises en cours d'audit, les services INR/pp ont relevé que l'identification des non-résidents peut avoir un effet négatif sur les recettes fiscales lorsque ces non-résidents bénéficient d'un remboursement. La Cour rappelle à cet égard que l'administration doit appliquer la législation. Il s'agit d'une question d'équité face à l'impôt.

3.2 Base de données des non-résidents

Une base de données des non-résidents existe au sein du SPF Finances. Dans cette base de données, les non-résidents sont identifiés par un numéro de répertoire unique attribué par le service INR. Dès qu'il identifie un non-résident, le service lui crée une fiche qui correspond à ce numéro. La base interne ne repose néanmoins pas sur une source de données authentiques⁴⁴.

⁴³ Ce formulaire est disponible sur le site internet du SPF Finances ou est envoyé par le service de taxation contacté par le contribuable. Il existe en français, en néerlandais et en anglais.

⁴⁴ Une source de données authentiques est composée des données enregistrées par le service public responsable de leur exactitude. Pour chaque type de données qu'elle contient, la source authentique constitue une référence et garantit une information exacte et actualisée. Ces données sont proposées à la consultation d'autres acteurs auxquels une autorisation expresse a été accordée. Cette autorisation se base sur les principes de la législation sur la protection de la vie privée.

Pour mieux répondre aux besoins des services INR, cette base de données subit actuellement des modifications. En effet, faute de budget pour la développer, la base interne des non-résidents migrera vers l'application Sitran⁴⁵ qui permet, entre autres, d'échanger des données en ligne avec la Banque-Carrefour de la sécurité sociale (BCSS). Dans Sitran, le non-résident sera identifié par le numéro bis attribué par la BCSS (voir ci-après). Le numéro de répertoire du non-résident attribué par le service INR sera néanmoins maintenu dans un champ spécifique afin que les agents puissent toujours le consulter à des fins de recherche. L'objectif de Sitran concernant les non-résidents est de les identifier grâce à un numéro unique, le numéro bis de la BCSS.

3.2.1 Numéro d'identification unique

Quel que soit l'impôt, l'identification d'un contribuable par un numéro unique, qui permette notamment d'établir des liens entre les différentes fiches fiscales à la disposition de l'administration, est une préoccupation du SPF Finances. Cette identification par numéro unique est un des objectifs majeurs du développement de l'application Sitran.

Pour les contribuables imposés à l'IPP, le numéro unique correspond au numéro du registre national (NN). L'identification par un numéro unique n'est pas encore totalement d'application pour les non-résidents.

Le non-résident sans numéro de registre national peut obtenir un numéro bis (Nbis) auprès de la Banque-Carrefour de la sécurité sociale. Ce numéro bis figure notamment sur les fiches fiscales envoyées aux contrôleurs INR/pp. Ils peuvent ainsi vérifier si le contribuable concerné a déjà un dossier.

L'absence de numéro unique pour les non-résidents peut être source d'abus et d'erreurs. Il est arrivé qu'un même non-résident obtienne différents numéros de répertoire par interversion du nom et du prénom sur les demandes adressées au service de taxation et qu'il reçoive ainsi plusieurs remboursements pour les mêmes revenus. Il n'était pas possible de détecter ces doublons à l'aide d'autres critères.

3.2.2 Collaboration avec la BCSS

Afin d'éviter les abus et de faciliter la gestion des dossiers par les services INR, le SPF Finances a développé, via son application Sitran, une collaboration avec la BCSS. La BCSS attribue un numéro bis d'identification (Nbis) aux personnes qui doivent être intégrées dans le réseau de la sécurité sociale et qui ne sont pas inscrites au registre national. C'est généralement le cas des personnes ne résidant pas ou plus en Belgique. Le répertoire des numéros bis de la BCSS contient un nombre de non-résidents très supérieur à celui de la base de données interne des non-résidents du SPF Finances. Bien que chaque non-résident identifié par la BCSS ne doive pas obligatoirement déclarer des revenus en Belgique, ce répertoire est

⁴⁵ Sitran est la banque de données dans laquelle les collaborateurs du SPF Finances retrouvent les informations de signalétique des personnes physiques et morales. Sitran rassemble toutes les données d'une même personne en un dossier signalétique unique. Il s'agit donc d'une gigantesque banque de données issue de différentes sources dites « authentiques » comme, entre autres, la Banque-Carrefour des entreprises, la centrale des bilans de la Banque nationale. Développée au sein du service Gestion des données personnelles des services du président du SPF Finances, Sitran permet de visualiser les données externes (registre national, registre bis...) et internes (contrôles, constatations des cellules de recherche...) d'un contribuable. Elle permet aussi d'actualiser les données et de corriger les anomalies constatées.

un outil précieux pour identifier les contribuables potentiels. Les données d'identification du registre bis sont, entre autres, les nom et prénoms, l'adresse de résidence et l'état civil. Ces données sont gérées par le SPF Sécurité sociale. Tous les non-résidents peuvent disposer d'un Nbis. Les cadres étrangers disposent de plus en plus souvent d'un tel numéro. Ce sont les secrétariats sociaux ou les employeurs qui les demandent. Comme il s'agit d'une source authentique, la BCSS s'engage à l'unicité des Nbis.

Au fil des années, la collaboration entre le SPF Finances et la BCSS a évolué.

Avant mars 2014, les services INR qui voulaient accéder aux données de la BCSS devaient faire transiter leurs demandes par les services du cadastre de l'Administration générale de la documentation patrimoniale (AGDP), qui disposaient d'un protocole d'accord avec la BCSS permettant l'échange de données. Le délai pour obtenir l'information était long (d'une à deux semaines). Même si le non-résident recevait finalement un Nbis attribué par la BCSS, le numéro de répertoire de la base de données des non-résidents du SPF Finances était maintenu quelque temps en parallèle, car les services INR ne pouvaient pas attendre aussi longtemps pour créer un dossier.

Depuis mars 2014, les agents INR disposant des autorisations d'accès peuvent interroger le répertoire de la BCSS et demander directement la création d'un numéro bis à la BCSS via l'application Sitran. Cette demande se fait par l'intermédiaire d'un *Webservice* établi sur la base d'un protocole entre le SPF Finances et la BCSS. La réponse à la demande est quasiment instantanée. Si un risque de doublon est détecté lors de la création de non-résidents dans Sitran, seul le service « Sitran » est habilité à déterminer s'il y a lieu ou pas de créer un dossier pour ce non-résident dans Sitran. Cependant, malgré cette collaboration, il n'y a pas d'échange massif de données. Les demandes de renseignements ou de création se font au cas par cas, sur requête. Il n'est pas possible d'obtenir toute la base de données et d'y faire des recherches globales. Une fois que la BCSS a confirmé l'identité du non-résident et a ajouté celui-ci dans la base des Nbis sur demande du SPF Finances, un abonnement concernant ce Nbis est créé automatiquement afin d'obtenir les modifications ultérieures du dossier. Les modifications sont communiquées automatiquement au SPF Finances et intégrées dans Sitran.

La collaboration avec la BCSS connaît certaines limites. Ainsi, le croisement de la base de données du SPF Finances avec celle de la BCSS ne permet pas de déceler les non-résidents qui essaient d'obtenir plusieurs remboursements sous différents noms. Il est notamment impossible de détecter des inversions nom-prénom. Il n'y a pas de vérification possible à partir de la date de naissance, car cette dernière est considérée comme trop incertaine. En raison de cette incertitude, la BCSS extrait en effet les personnes en se basant sur la date de naissance mentionnée, avec une marge de plus ou moins cinq ans.

De plus, pour environ 2 à 3 % des dossiers INR/pp, les informations concernant le non-résident sont si ténues qu'il est impossible à la BCSS de créer un Nbis.

Les recherches par adresse dans la base de la BCSS ne sont pas aisées. En effet, les services INR travaillent sur la base du domicile fiscal, qui peut différer du domicile effectif des non-résidents, puisque ces derniers passent souvent par un mandataire ou par leur employeur pour déposer leurs déclarations fiscales. Lorsqu'elle reçoit une demande de créa-

tion de Nbis du SPF Finances, la BCSS introduit l'adresse du domicile effectif (considérée comme donnée authentique) et non les coordonnées du domicile fiscal. De plus, elle ne mentionne pas de numéros de rue dans ses données, ce qui pose un problème aux services INR pour l'envoi des déclarations ou des demandes de renseignements. Sitran résout ce problème en reprenant à la fois le domicile fiscal et le domicile effectif. Les agents peuvent donc les utiliser comme critères de recherche.

3.3 Sources de données d'identification

Le SPF Finances dispose en interne de nombreuses bases de données relatives à tous les impôts et contribuables pour lesquels l'administration fiscale est compétente. Des logiciels permettent aisément de croiser et de filtrer ces données pour en extraire les plus pertinentes et les utiliser, entre autres, afin d'identifier les contribuables soumis aux divers impôts. L'administration a cependant avancé à de nombreuses reprises les limites que pose la législation sur la protection de la vie privée pour justifier l'impossibilité de croiser ou d'utiliser des bases de données. Elle n'a toutefois pas pu établir durant l'audit qu'elle avait accompli les démarches nécessaires auprès de la Commission pour la protection de la vie privée ou du comité sectoriel compétent pour y avoir accès.

De plus, en application d'accords de coopération, le SPF Finances échange des données avec le SPF Sécurité sociale et d'autres institutions de sécurité sociale. Les données s'échangent sur demande ou sur base spontanée. Comme pour les autres impôts directs, certaines données que récoltent les institutions de sécurité sociale peuvent être une source précieuse de renseignements pour les services INR/pp. Ainsi, il peut arriver que des contrôles de l'inspection sociale identifient sur des chantiers des travailleurs étrangers qui pourraient être redevables de l'INR et ne sont pas connus du SPF Finances. De même, lorsqu'un contrôleur INR constate qu'un avantage octroyé par un employeur (« avantage de toute nature ») n'a pas été déclaré dans le chef d'un non-résident, il est utile pour l'inspection sociale d'en être informée. Il s'agit d'échanges ponctuels.

À côté de ces échanges ciblés, certaines bases de données gérées par la sécurité sociale ou par d'autres administrations peuvent être intéressantes pour identifier les non-résidents qui passent à travers les mailles du filet fiscal.

Parmi les bases de données intéressantes, internes ou externes, pour l'identification des non-résidents, on peut citer :

- **Cadnet**

Cadnet est une base de données gérée par l'Administration générale de la documentation patrimoniale. Cette base de données pourrait s'avérer utile pour taxer les biens immobiliers des non-résidents et vérifier les adresses à l'étranger.

En effet, quel que soit son lieu de résidence, tout propriétaire d'un bien situé sur le territoire belge est enregistré dans Cadnet. Il serait envisageable d'appliquer des filtres dans Cadnet pour en extraire uniquement les biens immobiliers sis en Belgique dont les propriétaires ont une adresse à l'étranger. Rappelons cependant que les revenus immobiliers de source

belge qui ne dépassent pas 2.500 euros ne donnent pas lieu au dépôt d'une déclaration à l'INR.

À l'heure actuelle, les services INR n'ont pas accès à Cadnet.

- **Belcotax**

Depuis le 1^{er} janvier 2009, les débiteurs de revenus belges doivent introduire les fiches relatives à ces revenus, que les bénéficiaires soient résidents ou non-résidents, par voie électronique dans l'application Belcotax-on-web⁴⁶. Les données de ces fiches sont reliées aux déclarations IPP ou INR par l'application Taxi (voir chapitre 4, point 4.3).

Par défaut, on pourrait considérer que toute fiche non reliée à une déclaration IPP concerne un non-résident. En appliquant des filtres pour affiner la sélection (par exemple, toutes les adresses à l'étranger), les services pourraient identifier les non-résidents qui n'ont pas déclaré leurs revenus et leur envoyer un formulaire de déclaration.

- **Échange de renseignements entre services**

À l'occasion de leurs contrôles, les services Isoc et INR/soc envoient spontanément des renseignements ou des fiches aux services INR/pp. Les services Isoc doivent en effet vérifier si certains travailleurs remplissent les conditions pour bénéficier du régime frontalier. Si les conditions ne sont pas remplies, le service Isoc avertit le service INR afin que le travailleur soit imposé à l'INR.

Cette procédure n'est pas formalisée et repose sur l'initiative d'agents d'autres services. Faute de temps ou d'attention accordée à l'utilité de certaines données, ces échanges spontanés entre les services ne sont pas réguliers.

- **Données du Service des pensions du secteur public (SdPSP)**

La grande majorité des conventions préventives de la double imposition (CPDI) attribuent à l'État source des revenus le pouvoir d'imposition pour les pensions versées suite à un emploi dans le secteur public. Ainsi, l'État belge peut imposer les pensions qu'il verse aux pensionnés du secteur public belge résidant à l'étranger. Ces derniers doivent remplir une déclaration à l'INR/pp.

Selon les statistiques du SdPSP, 6.120 pensions publiques (pensions de retraite et de survie) ont été payées à l'étranger en 2011. Or, les chiffres fournis par le SPF Finances indiquent que seules 4.265 déclarations de pensionnés ont été rentrées, **secteurs public et privé confondus**, pour l'exercice d'imposition 2012. Un grand nombre de pensionnés du secteur public non-résidents ne déposent donc pas de déclaration.

Un croisement des deux fichiers pourrait révéler les adresses des contribuables qui ne déposent pas de déclaration à l'INR/pp. Néanmoins, il n'est pas certain que le dépôt d'une dé-

⁴⁶ Arrêté royal du 3 juin 2007 modifiant l'AR/CIR 92 instaurant l'introduction obligatoire par voie électronique des fiches, des relevés récapitulatifs et des déclarations au précompte professionnel.

claration par des pensionnés non résidents ainsi identifiés augmenterait les recettes fiscales dans tous les cas. Un croisement plus systématique des données aboutirait probablement à un plus grand nombre de remboursements d'impôt.

- **Données de l'Office national des pensions (ONP)**

Comme les pensions du secteur public, certaines pensions de salarié ou d'indépendant payées par l'ONP en application de la législation belge à des non-résidents sont imposables en Belgique. Certaines CPDI conclues par la Belgique le prévoient⁴⁷. La pension peut néanmoins être exonérée en Belgique à certaines conditions⁴⁸.

Les chiffres du SPF Finances montrent que 4.265 déclarations de non-résidents ont été déposées par des bénéficiaires de pensions belges pour l'exercice d'imposition 2012, pensions publiques et privées confondues. Comparés aux statistiques de l'ONP⁴⁹, ils font apparaître qu'un nombre important de déclarations échappe aux services INR. Selon l'ONP, il existe par exemple 11.058 pensionnés qui résident en Allemagne, 2.786 au Luxembourg et 5.497 au Maroc.

Comme pour les pensions versées par le SdPSP, il serait utile de croiser les données INR/pp et celles de l'ONP.

Le service des relations internationales des services centraux de l'AGFisc a rappelé en 2012 à l'ONP que les précomptes professionnels devaient être retenus sur les pensions qu'il payait à des non-résidents de certains pays. Il lui a également rappelé l'obligation de déposer une attestation de résidence qui incombe à ces non-résidents⁵⁰.

- **Base de données Limosa de l'Office national de sécurité sociale (ONSS)**

Depuis le 1^{er} avril 2007⁵¹, les travailleurs salariés, les indépendants et les stagiaires étrangers doivent déclarer les activités professionnelles qu'ils exercent temporairement ou partiellement sur le territoire belge avant l'exercice de celles-ci. Cette déclaration préalable obligatoire, baptisée Limosa, peut être introduite en ligne sur le site du SPF Sécurité sociale⁵². Dans le cas de travailleurs salariés, c'est l'employeur, généralement étranger, qui doit effectuer la déclaration. La déclaration Limosa doit être présentée au client ou commanditaire belge avant le début des activités en Belgique. Si la déclaration ne peut pas être produite, le

⁴⁷ Notamment avec l'Allemagne, l'Autriche, le Canada, les États-Unis, le grand-duché de Luxembourg, le Maroc et la Turquie. La liste des pays de résidence pour lesquels les pensions ONP sont exemptées du précompte professionnel figure sur le site de l'ONP (www.onprvp.fgov.be).

⁴⁸ Par exemple, dans la CPDI conclue avec la Turquie, la Belgique exonère la pension de sécurité sociale belge si le bénéficiaire est un résident de la Turquie et possède la nationalité turque.

⁴⁹ Office national des pensions, *Statistiques des bénéficiaires de prestations*, 2013, www.onprvp.fgov.be.

⁵⁰ Lorsque, selon une CPDI, le pouvoir d'imposition revient à l'État de résidence, le pensionné doit transmettre chaque année à l'ONP une attestation de résidence de cet État pour être exonéré du précompte professionnel de sa pension payée par l'ONP.

⁵¹ Loi-programme du 27 décembre 2006, titre IV, chapitre 8.

⁵² Pour plus de renseignements concernant les déclarations Limosa, voir Cour des comptes, *Cahier 2013 relatif à la sécurité sociale*, septembre 2013, p. 151 et suiv. Disponible sur www.courdescomptes.be.

client ou le commanditaire doit en avertir les autorités belges. Il existe des exceptions⁵³ au principe de déclaration obligatoire.

Les informations reprises dans les déclarations Limosa⁵⁴ ont permis à l'ONSS de créer une banque de données regroupant tous les renseignements relatifs au travail des étrangers en Belgique (cadastre Limosa).

En 2012, l'ONSS a reçu 372.822 déclarations Limosa⁵⁵. Toute personne étrangère reprise dans le cadastre Limosa n'est néanmoins pas imposable à l'INR.

Comme pour d'autres bases de données, les services INR adressent au SPF Sécurité sociale leurs demandes de renseignements concernant un non-résident précis. L'accès à la base de données n'est autorisé que par requêtes individuelles.

• Demandes de renseignements à des administrations étrangères

Tout comme les agents qui contrôlent les déclarations IPP, les contrôleurs INR peuvent faire appel aux administrations étrangères pour obtenir des renseignements concernant des contribuables non résidents. La Belgique a conclu des accords d'échange de renseignements (accords bilatéraux comme les CPDI⁵⁶, accords dans le cadre de directives européennes, accords transfrontaliers avec les régions limitrophes...).

La plupart de ces échanges se font sur demande et concernent des résidents des pays limitrophes⁵⁷. L'objectif de ces demandes est en général d'obtenir des informations sur les adresses ou les revenus.

Il n'est pas toujours aisé d'obtenir des informations de certaines administrations étrangères. Certains États n'échangent pas d'informations, en échangent peu ou le font uniquement dans une optique de réciprocité.

Sauf accords particuliers, notamment pour les zones frontalières française et néerlandaise, les demandes aux administrations étrangères doivent passer par le service des relations internationales des services centraux de l'AGFisc qui sert de point de contact unique. En général, les services INR font peu appel à ce service pour obtenir des renseignements de l'étranger.

⁵³ Sont notamment exemptés de déclaration Limosa les travailleurs transfrontaliers, les transporteurs internationaux, les sportifs, les artistes, les scientifiques et les fonctionnaires internationaux.

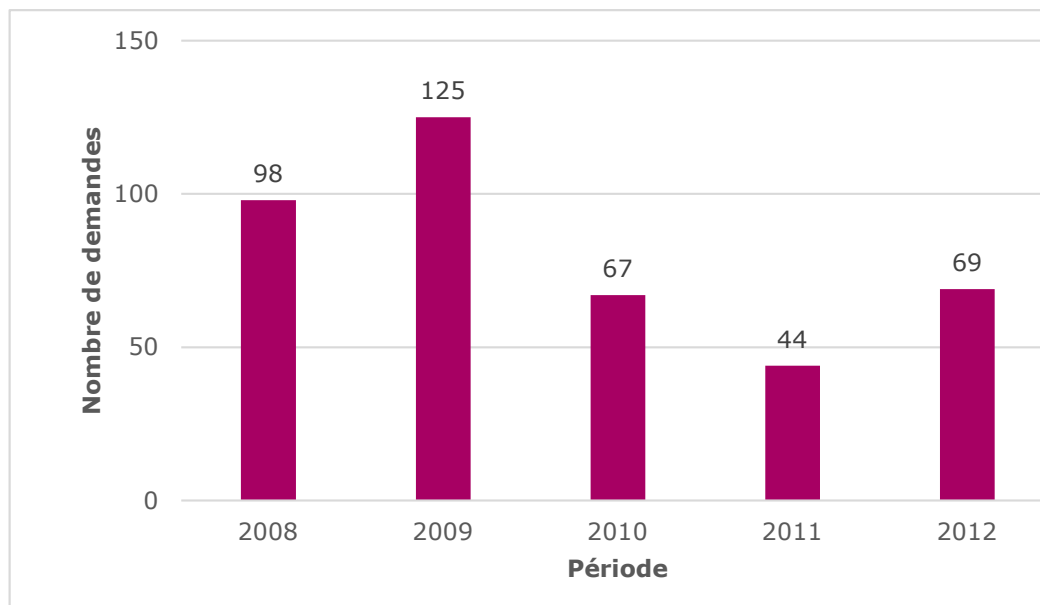
⁵⁴ Les informations fournies sont les données d'identification du travailleur ou de l'indépendant, les dates de début et de fin du détachement en Belgique, la nature des services ou le secteur économique, l'endroit en Belgique où seront effectivement exécutées les activités, les données d'identification du client ou du commanditaire belge et, pour les travailleurs salariés uniquement, les données d'identification de l'employeur, la durée de travail hebdomadaire et l'horaire du travailleur.

⁵⁵ Office national de sécurité sociale, *Rapport annuel 2012*, www.onssrapportannuel.be.

⁵⁶ La majorité des CPDI conclus par la Belgique contiennent des articles permettant l'échange d'informations entre administrations.

⁵⁷ Cour des comptes, *Coopération internationale des administrations fiscales belges*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2011, p. 40 et 50, www.courdescomptes.be.

Graphique 2 – Demandes de renseignements INR adressées à des administrations étrangères de 2008 à 2012



Source : Cour des comptes, sur la base des chiffres fournis par l'AGFisc

Le service opérationnel décentralisé de Gand-Étrangers représente à lui seul environ la moitié des demandes.

Selon les fonctionnaires rencontrés, la procédure reste lourde et le délai pour obtenir une réponse est long. Pour y remédier, le service des relations internationales a développé un programme automatisé pour accélérer les échanges de renseignements (Stirint).

Les administrations fiscales des pays membres de l'Union européenne ont par ailleurs élaboré un questionnaire automatisé, traduit dans chacune des langues officielles de l'Union européenne, pour faciliter les échanges entre elles. Des difficultés de compréhension demeurent néanmoins pour les pièces attachées aux réponses.

Certains contrôleurs n'hésitent pas à contacter directement, de manière informelle et en dehors de tout cadre légal, leurs homologues étrangers afin d'obtenir des informations (surtout des demandes ou confirmations d'adresse). Ces données, recueillies hors cadre légal, ne peuvent pas servir pour taxer le contribuable.

3.4 **Maintien ou demande du statut INR pour obtenir l'imposition la plus favorable**

Certains non-résidents qui ne répondent plus aux critères d'assujettissement à l'INR parce qu'installés sur le territoire, tentent de conserver ce statut pour se soustraire à l'IPP. De même, certains résidents belges peuvent être tentés de revendiquer le statut de non-résident, qui peut leur être plus favorable. Afin que chaque contribuable soit soumis à l'impôt adéquat, il importe de pouvoir déterminer qui est redevable à l'IPP ou à l'INR/pp.

La requalification de non-résidents en résidents n'est pas simple. Elle se base sur des éléments de fait à réunir par les contrôleurs. Ces éléments demandent parfois des constatations sur place ou des demandes de renseignements à des États étrangers. Or, les services INR et IPP n'ont pas assez de temps ni de personnel pour mener des enquêtes de terrain. Il en va de même pour les services de recherche de l'AGFisc.

De plus, si on requalifie un non-résident en résident, cela signifie également que, sous peine de double imposition, le pays dans lequel il s'est déclaré résident devrait le considérer comme non-résident. Perdre un résident peut être synonyme pour ce pays de diminution de recettes fiscales. Dès lors, certains États sont peu enclins à échanger des renseignements avec la Belgique ou à répondre à ses demandes de renseignements visant à établir qu'il existe une fausse résidence dans cet État tiers.

Dans la pratique, lorsqu'un contrôleur INR constate que le contribuable devrait être imposé à l'IPP, il devrait envoyer le dossier au service IPP compétent. Il en va de même lorsqu'un service IPP pense que le contribuable devrait être renseigné à ses collègues INR, notamment lorsqu'un résident déménage vers l'étranger. Dans les faits, on constate que les transferts de dossiers ne sont pas systématiques. Les dossiers des contribuables IPP renseignés comme partis pour l'étranger sont, la plupart du temps, archivés. Or, il se peut que cette personne ait conservé en Belgique des biens ou des revenus qui pourraient être imposés à l'INR/pp.

3.5 Conclusions et recommandations

L'identification des non-résidents est une étape essentielle dans le processus de taxation et de contrôle des déclarations à l'INR/pp.

Actuellement, il n'est pas possible d'obtenir un cadastre complet de la population concernée par cet impôt. Néanmoins, l'administration doit mettre tout en œuvre pour obtenir le plus possible de données pertinentes pour identifier les contribuables soumis à l'INR.

Au cours des entretiens menés avec les fonctionnaires des services INR, la Cour a constaté que l'administration se montrait proactive dans la recherche de solutions d'identification. Toutefois, ses actions se heurtent souvent à des contraintes qu'elle ne maîtrise pas (coopération des administrations étrangères...) ou qui découlent de dispositions légales (législation sur la protection de la vie privée).

L'intégration dans Sitran d'une base de données spécifique aux non-résidents et l'échange rapide de données avec la BCSS constituent une avancée positive qui facilitera le travail des services INR.

La Cour des comptes préconise que chaque non-résident identifié dispose d'un seul numéro d'identification. Ce numéro unique facilitera la gestion des contribuables INR et limitera les abus et les erreurs.

La Cour rappelle que, lorsque l'utilisation d'une base de données est utile à la juste perception de l'impôt, le SPF Finances doit entreprendre les démarches auprès de la Commission sur la protection de la vie privée ou du comité sectoriel concerné pour obtenir les autorisa-

tions nécessaires. Pour l'INR en particulier, elle estime utile d'élargir l'accès des services INR à certaines bases de données internes du SPF Finances, comme l'application Cadnet, ou gérées par le SdPSP, l'ONP et l'ONSS (cadastre Limosa).

La Cour recommande de faire plus systématiquement usage de la possibilité d'interroger les administrations étrangères. Concernant les échanges avec les États membres de l'Union européenne, la lourdeur de la procédure et les difficultés linguistiques ne peuvent plus être invoquées depuis la mise en place de formulaires automatiques traduits dans toutes les langues officielles de l'Union. La Cour rappelle également que l'utilisation des canaux officiels pour obtenir les informations est nécessaire afin que les renseignements obtenus puissent être utilisés à des fins de taxation.

Afin que chaque contribuable soit correctement identifié (INR/pp ou IPP), la Cour des comptes recommande que les services INR et IPP se transmettent les dossiers des contribuables qui ne relèvent plus de leur service afin que la taxation puisse avoir lieu dans les délais légaux. Pour rassembler des éléments factuels sur lesquels les contrôleurs pourront s'appuyer, il conviendrait de faire appel systématiquement aux services de recherches pour des recherches ciblées.

Chapitre 4

Dépôt et gestion des déclarations à l'INR/pp

Les difficultés d'identifier les assujettis à l'INR/pp expliquent que les déclarations ne sont pas envoyées automatiquement à tous les non-résidents qui devraient déclarer des revenus de source belge, comme c'est le cas pour les déclarations IPP. L'administration envoie une déclaration aux assujettis à l'INR/pp qu'elle a identifiés et à ceux qui le lui ont demandé spontanément.

La déclaration est bien entendu plus fréquente lorsque le non-résident a droit à un remboursement d'impôt, par exemple lorsque l'impôt dû au final est inférieur aux précomptes qu'il a déjà payés.

Même pour les non-résidents identifiés, obtenir la totalité des déclarations est un défi majeur pour les services INR. Le rapport annuel du SPF Finances⁵⁸ atteste du pourcentage de non-déposants particulièrement élevé pour l'INR/pp.

Tableau 4 – Pourcentage de non-résidents identifiés qui n'ont pas déposé de déclaration à l'INR/pp pour les exercices d'imposition 2010 à 2012

Exercice d'imposition	Nombre de déclarations à déposer	Nombre de déclarations déposées	Déclarations non déposées	
			Nombre	%
2010 ⁽¹⁾	60.083	40.121	19.962	33,22 %
2011 ⁽²⁾	57.517	42.192	15.325	37,25 %
2012 ⁽³⁾	61.526	46.392	15.134	24,60 %

(1) Chiffres au 4 août 2011.

(2) Chiffres au 30 juin 2012.

(3) Chiffres au 31 décembre 2012. Il s'agit dès lors de chiffres provisoires. En effet, l'exercice d'imposition se clôture au 30 juin 2013 et les déclarations dont le délai est postérieur au 31 décembre 2012 ne sont pas comptabilisées dans les déclarations à déposer.

Source : rapport annuel chiffré 2012 du SPF Finances

Cette situation explique que stimuler à consentir à l'impôt soit un objectif du plan stratégique 2012-2017 de l'AGFisc⁵⁹. Pour atteindre cet objectif, elle veut faciliter la déclaration obligatoire en collectant elle-même toute l'information disponible sous forme électronique.

⁵⁸ SPF Finances, *Rapport chiffré annuel 2012*, www.rapportannuel.finances.belgium.be.

⁵⁹ SPF Finances, *Plan stratégique de l'Administration générale de la fiscalité 2012-2017*, p. 5.

Dans son plan opérationnel 2013⁶⁰, le SPF Finances précise également qu'il compte instaurer, quel que soit l'impôt direct (INR, IPP, Isoc et IPM), une tolérance zéro pour les contribuables qui ne respectent pas leur obligation de déclarer. Le SPF a mis en place des indicateurs de performance pour vérifier si ces objectifs sont réalisés. Parmi ces indicateurs⁶¹ figure le pourcentage de déclarations déposées à l'INR/pp et le pourcentage de déclarations INR/pp non déposées pour lesquelles une imposition d'office a été établie⁶². L'objectif de ces deux indicateurs est une performance de 100 %.

Parallèlement, l'AGFisc compte mettre en place une approche préventive (par exemple, via des séances d'information à destination du public).

4.1 Modes de dépôt des déclarations à l'INR/pp

Pour déposer sa déclaration, le non-résident dispose de plusieurs canaux. Ils sont manuels ou informatiques : la déclaration papier et la plate-forme internet Tax-on-web (citoyen, mandataire, fonctionnaire).

Les services INR essaient d'orienter de plus en plus de contribuables vers le dépôt électronique. Ce mode de dépôt leur permet en effet de réduire le temps consacré à gérer les déclarations papier et d'en consacrer davantage aux missions de contrôle.

La déclaration est envoyée dans la langue de la Région du service de taxation dont le non-résident dépend. Dans leurs relations avec les non-résidents qui ne maîtrisent pas la langue de la déclaration, les services utilisent l'anglais de manière informelle.

Contrairement à certains contribuables soumis à l'IPP, les non-résidents ne reçoivent pas de proposition de déclaration simplifiée (déclaration pré-remplie avec les informations dont l'administration fiscale dispose déjà). Bien que cette possibilité ait été étudiée, les spécificités de l'INR empêchent de pré-remplir les déclarations. Par exemple, le code réservé aux revenus d'origine étrangère, nécessaire pour déterminer le régime d'imposition, ne pourrait quasiment jamais être complété.

4.1.1 Dépôt de la déclaration sur papier

Lorsqu'il rentre dans les conditions légales de déclaration et si aucune déclaration ne lui est parvenue, le non-résident doit demander un formulaire de déclaration à son service de taxation et le renvoyer, dûment complété, dans les délais qui lui ont été communiqués.

Actuellement, la majorité des déclarations INR arrivent sous format papier, surtout celles des non-résidents salariés et pensionnés.

Les déclarations papier peuvent être introduites par le contribuable ou par son mandataire. Jusqu'à l'exercice 2013, les mandataires pouvaient imprimer le formulaire de déclaration intelligent « Finform » (format pdf) et l'envoyer au service INR par la poste ou par courriel.

⁶⁰ SPF Finances, *Plan opérationnel*, 2013, p. 15 ; *Plan stratégique de l'Administration générale de la fiscalité 2012-2017*, p. 24.

⁶¹ Ces indicateurs existent pour chaque impôt direct.

⁶² La procédure d'imposition d'office fait l'objet du point 5.2.3 ci-après.

Cette possibilité n'existe donc plus depuis l'exercice 2014.

Contrairement aux déclarations IPP, les déclarations INR papier ne sont pas numérisées. Les agents introduisent à la main les données des déclarations reçues dans Taxi, l'application de gestion des déclarations (voir point 4.3 ci-après). Les manutentions liées à la réception et à l'encodage des données sont chronophages pour les services de contrôle et peuvent être source d'erreurs. C'est une des raisons pour lesquelles l'administration met en place des procédures informatisées pour déposer les déclarations INR/pp et les promeut auprès des contribuables.

4.1.2 Dépôt via Tax-on-web citoyen

S'il possède une carte d'identité électronique ou un *token* citoyen⁶³, le non-résident peut introduire sa déclaration via l'application Tax-on-web (TOW). Cette condition d'authentification est essentielle pour garantir la sécurité des données introduites.

Néanmoins, peu de non-résidents introduisent leur déclaration via cette application. En effet, une grande majorité d'entre eux n'a pas de moyen d'identification pour y accéder. La carte d'identité électronique n'est attribuée qu'aux personnes identifiées par un numéro bis et résidant sur le territoire belge. En outre, de nombreux non-résidents ne demandent pas de *token*, car l'identifiant et le mot de passe doivent être retirés par le non-résident en personne au bureau d'enregistrement de Fedict à Bruxelles ou dans certaines administrations communales belges. Dès lors, hormis quelques non-résidents vivant à proximité des frontières, très peu se déplacent.

4.1.3 Dépôt via Tax-on-web mandataire

Beaucoup de non-résidents font appel à un mandataire pour remplir et déposer leur déclaration INR/pp. C'est le cas de la majorité des cadres étrangers. Le recours à des professionnels s'explique en grande partie par la complexité de la législation fiscale belge pour les non-résidents, mais également par les difficultés qu'ils rencontrent dans leurs démarches administratives.

Pour répondre aux spécificités des déclarations INR/pp et aux demandes des mandataires, l'AGFisc a mis à leur disposition, depuis le 25 juillet 2013, une application de gestion des mandats exclusivement réservée à l'INR. Elle est disponible sur internet et s'appelle « self-service système mandats »⁶⁴. L'objectif principal est de permettre de créer des mandats électroniques spécifiques à l'INR et d'augmenter le nombre de déclarations introduites par les mandataires via Tax-on-web.

Les mandats introduits sur papier resteront valables, mais ils constitueront une exception à motiver. L'administration souhaite, pour des raisons de facilité et d'uniformité, que tous les mandats soient introduits dans l'application « self-service système mandats ».

Pour pallier les difficultés liées à l'utilisation des applications électroniques (pas de carte d'identité électronique ou de *token*), le « self-service système mandats » prévoit un mandat

⁶³ Le *token* fédéral est une carte de 24 codes (combinaisons uniques de six lettres) personnels qui assurent l'authentification du citoyen.

⁶⁴ Précédemment, l'INR et l'IPP se partageaient la même application « FEDlam Mandats ».

en cascade. Ce système s'articule autour de trois acteurs : le non-résident, l'employeur et le professionnel de la fiscalité (employé interne de l'entreprise, bureau fiscal...).

Le non-résident peut mandater son employeur via un simple formulaire papier⁶⁵ permettant de créer un mandat électronique Tax-on-web (premier mandat). Ce formulaire doit être présenté au point de contact spécifique INR⁶⁶ qui crée un dossier. Via ce formulaire, l'employeur peut, avec l'accord du non-résident, être désigné ou désigner un professionnel de la fiscalité pour remplir et introduire la déclaration fiscale du non-résident (deuxième mandat). Pour simplifier, l'employeur peut introduire des listes de travailleurs non résidents dans l'application.

Les mandats repris dans cette application sont accessibles aux parties prenantes et à l'administration. Les déclarations se trouvent dans l'espace de travail *TaxWorkBox* du mandataire dans Tax-on-web.

Avant l'application « self-service système mandats », il n'existait pas de gestion suivie des mandats dans les dossiers fiscaux des contribuables non résidents. La Cour a constaté que, très souvent, les mandats ne se trouvaient pas dans les dossiers consultés et que les signatures sur les déclarations différaient d'exercice en exercice et n'étaient pas identifiables. Désormais, les mandats sont centralisés et mis à jour dans un système informatique auquel les agents taxateurs ont accès. Le « self-service système mandats » devrait augmenter le nombre de déclarations rentrées par Tax-on-web.

4.1.4 Dépôt via Tax-on-web fonctionnaire

Le contribuable non résident peut également se rendre dans un service de taxation pour se faire aider à remplir sa déclaration. L'agent qui le reçoit peut introduire la déclaration du contribuable dans Tax-on-web.

4.2 Délais de dépôt des déclarations à l'INR/pp

Les formulaires de déclaration INR/pp sont envoyés beaucoup plus tard que les formulaires de déclaration à l'IPP. Le modèle de déclaration est également publié plus tard au *Moniteur belge*⁶⁷. La date pour le dépôt des déclarations est dès lors fixée plus tard que pour les résidents.

Cette situation a des conséquences sur les activités de contrôle. En effet, le délai ordinaire d'imposition reste inchangé et s'étend jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle de l'exercice d'imposition⁶⁸. Dès lors, plus la déclaration rentre tard, moins le contrôleur a de temps pour effectuer son travail de gestion, de contrôle et d'enrôlement. De plus, le délai d'imposition est encore réduit lorsque des contribuables ou leurs mandataires demandent un délai supplémentaire pour rentrer la déclaration.

⁶⁵ Un formulaire spécifique est mis à la disposition du ou des mandants et du mandataire.

⁶⁶ Il doit être envoyé au service du directeur « Étrangers » à Bruxelles.

⁶⁷ Arrêté royal du 17 juillet 2013 fixant le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des non-résidents (personnes physiques) pour l'exercice d'imposition 2013 et les conditions qui permettent de fournir les données demandées dans ladite formule de déclaration au moyen d'imprimés informatiques.

⁶⁸ Article 359 du CIR92.

L'administration n'indique pas clairement pourquoi la confection du modèle de déclaration et l'envoi des formulaires aux non-résidents tardent. Il semble que la priorité soit accordée aux déclarations à l'IPP. Cependant, le modèle de la déclaration INR/pp et la note explicative n'ont en général pas subi de modifications importantes au cours des années. Il est dès lors étonnant que les délais de confection et d'envoi soient si longs. La Cour des comptes avait du reste déjà opéré ce constat en 2003⁶⁹.

En 2012 et 2013, on constate néanmoins une légère amélioration dans les dates fixées pour rentrer les déclarations à l'INR/pp.

Tableau 5 – Fixation de la date de dépôt des déclarations à l'INR/pp pour les exercices d'imposition 2005 à 2013

Exercice d'imposition	Date d'envoi	Date de dépôt	Délai ordinaire d'enrôlement (30 juin de l'année suivant l'exercice d'imposition)
2005	11/01/2006	24/02/2006	30/06/2006
2006	23/11/2006	08/01/2007	30/06/2007
2007	22/10/2007	07/12/2007	30/06/2008
2008	13/11 /2008	19/12/2008	30/06/2009
2009	10/09/2009	30/10/2009	30/06/2010
2010	29/09/2010	08/11/2010	30/06/2011
2011	30/09/2011	14/11/2011	30/06/2012
2012	13/08/2012	03/10/2012	30/06/2013
2013	14/08/2013	02/10/2013 (papier) 16/10/2013 (TOW)	30/06/2014

Source : Moniteur belge

4.3 Gestion des déclarations à l'INR/pp via l'application Taxi

La gestion des déclarations à l'IPP et à l'INR/pp se fait dans l'application Taxi développée dès 2005. Cette application intègre les données de taxation de chaque déclaration et allège les tâches des fonctionnaires dirigeants et des services de taxation. Cet outil regroupe par agent les dossiers qui lui ont été attribués. Il permet au chef de service de contrôler le plan de travail de ses agents et au management d'extraire automatiquement des statistiques pour suivre les activités de taxation et d'enrôlement.

Taxi permet de comparer les données reprises dans la déclaration avec celles dont l'administration dispose déjà.

Cependant, toutes les données des déclarations INR/pp ne sont pas pré-encodées dans Taxi. Les déclarations non introduites via Tax-on-web doivent être introduites à la main. C'est le cas pour les nombreuses déclarations papier.

⁶⁹ Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p. Disponible sur www.courdescomptes.be.

Taxi effectue l'enrôlement automatisé, sans intervention de l'agent taxateur. Si le système estime, selon les filtres appliqués, que la déclaration est incorrecte, il la bloque et elle est vérifiée et, éventuellement, rectifiée par un agent taxateur.

Pour l'INR/pp cependant, l'enrôlement automatisé des déclarations est récent (exercice d'imposition 2013). Il n'est possible que pour les cadres étrangers dont le statut est reconnu et dont les déclarations sont introduites dans Tax-on-web (environ 9.000 déclarations). Les autres dossiers introduits via Tax-on-web sont bloqués dans Taxi et traités manuellement par un agent taxateur. Cette situation s'explique par les blocages trop fréquents que provoquent les erreurs commises dans les déclarations (cases non cochées, incompatibilité entre différentes cases complétées par erreur...). L'encodage manuel prend un temps considérable qui pourrait être consacré au contrôle ou aux investigations. Il n'a aucune valeur ajoutée dans le processus de traitement des déclarations.

Enfin, les agents taxateurs déplorent que l'application Taxi soit souvent interrompue par des incidents informatiques, ce qui entrave leur travail.

4.4 Conclusions et recommandations

Le dépôt et la gestion des déclarations à l'INR/pp ne sont pas assez automatisés. Les programmes spécifiques à l'INR/pp, comme le « self-service système mandats », ont été développés non seulement pour alléger le travail des services, mais aussi pour répondre aux demandes des contribuables non résidents ou de leurs représentants. Néanmoins, l'accès aux applications informatiques depuis l'étranger, à l'aide d'un *token* ou d'une carte d'identité électronique, est difficilement praticable pour de nombreux non-résidents.

La Cour des comptes recommande dès lors d'étudier la possibilité, pour les non-résidents de l'Union européenne, d'accéder à Tax-on-web grâce à la carte d'identité électronique de leur pays d'origine, comme c'est le cas avec l'application Limosa de l'ONSS. En effet, le projet Stork⁷⁰, que la Commission européenne a lancé en 2008, prévoit de pouvoir utiliser une carte d'identité électronique nationale dans n'importe quel État membre. L'application Limosa permet d'utiliser les cartes d'identité de pays tels que l'Italie, le Luxembourg ou la Slovénie. Comme de nombreux non-résidents sont originaires de pays européens, la possibilité d'utiliser leurs cartes électroniques nationales pourrait grandement faciliter leur accès aux applications du SPF Finances, dont Tax-on-web.

La Cour recommande également que les déclarations à l'INR/pp soient envoyées plus vite afin que les services disposent d'un délai correct pour accomplir leurs travaux de contrôle et d'enrôlement⁷¹. Le délai d'envoi des déclarations doit être calqué sur celui en vigueur pour les déclarations IPP.

⁷⁰ Stork (*Secure identity across borders linked*) a été créé pour garantir la reconnaissance transnationale des systèmes nationaux d'identité électronique.

⁷¹ À cet égard, l'arrêté royal du 17 juillet 2013 qui fixe le modèle de déclaration INR/pp pour l'exercice d'imposition 2013 précise, dans ses remarques préalables, que « le modèle de la formule de déclaration en matière INR/pp pour l'exercice 2013 doit être fixé le plus rapidement possible afin de ne pas retarder l'établissement et le recouvrement de l'impôt ».

Chapitre 5

Contrôle des déclarations à l'INR/pp

5.1 Répartition des tâches de contrôle et dossiers contrôlés

Les services INR établissent leurs plans de travail suivant une instruction⁷² que les services centraux de l'AGFisc rédigent chaque année. Cette instruction se compose d'un programme de gestion, d'une part, et d'un programme de contrôle des dossiers, d'autre part. Dans l'organisation actuelle, les services INR/pp se concentrent sur les tâches de gestion (encodage et corrections des anomalies) au détriment des contrôles. La réorganisation exposée au chapitre 2 modifiera la répartition de ces tâches et compétences.

Le programme de gestion comprend les tâches récurrentes et obligatoires, comme encoder les déclarations à la main, enrôler, gérer les non-déposants et les impositions d'office pour absence de déclaration, établir les amendes, actualiser les différents tableaux de bord et vérifier adresses, données personnelles ou revenus étrangers.

Le programme de contrôle donne des directives pour contrôler les dossiers. Les dossiers sont répartis en dossiers impératifs et indicatifs. Les dossiers impératifs sont sélectionnés par les services centraux de l'AGFisc et gérés dans l'application Stirco⁷³. Ces dossiers doivent être contrôlés en priorité. Les contrôleurs sont tenus de respecter les instructions sur les méthodes de contrôle, le nombre de jours à y consacrer et les délais. Les dossiers sélectionnés sur la base d'actions de contrôle menées par le service central *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) sont également impératifs. Les services INR/pp ont été associés à deux contrôles : l'action « 2013 Construct 281 »⁷⁴ et l'action « DI12 Faux foyers »⁷⁵. Ils doivent justifier la désélection d'un dossier impératif.

Les dossiers indicatifs sont sélectionnés par les agents locaux ou par les services centraux sur la base de profils de risque génériques (via les logiciels Mercurius et Datamining). Ces dossiers sont contrôlés en fonction du temps encore disponible après la réalisation des tâches consacrées aux dossiers impératifs.

⁷² Pour le plan de travail 2014, voir l'instruction AGFisc n° 60/2013.

⁷³ Application utilisée pour gérer le plan de travail ainsi que les documents et la correspondance en matière de contrôle fiscal.

⁷⁴ Pour cette action ciblée, 416 missions ont été attribuées aux services INR/pp ; 69 ont été annulées par ces services et 63 terminées le 23 septembre 2013. Parmi ces 63 missions menées à terme, 42 ont conduit à redresser la base imposable de 1.038.008,04 euros et ont abouti à un impôt de 164.113,95 euros.

⁷⁵ Pour cette action ciblée, 272 missions ont été attribuées aux services INR/pp ; 107 ont été annulées et 155 terminées. Sur ces 155 missions menées à terme, 31 ont conduit à redresser la base imposable de 1.030.806,73 euros et ont abouti à un impôt de 386.685,82 euros. Le service TACM estime cependant que 63 missions ont été clôturées dans un délai trop court pour que les investigations aient été effectuées comme demandé.

Le plan de travail 2013 contient peu de directives sur le contrôle des dossiers INR/pp. Les directives concernant le programme de gestion prédominent. Aucun tableau de bord des contrôles n'est prévu pour l'INR/pp. Le nouveau plan de travail 2014 consacré aux activités de contrôle des services INR⁷⁶ est, par contre, davantage orienté vers les actions à entreprendre par les services INR/pp.

La gestion des déclarations INR est également victime d'un retard d'informatisation. Il existe peu de logiciels spécifiques à l'INR⁷⁷. Certaines applications utilisées par les services INR/pp sont venues se greffer dans des logiciels destinés au départ à l'IPP. Ces applications ne répondent toutefois pas tout à fait aux attentes des acteurs de terrain de l'INR/pp.

5.2 Échantillon de dossiers examiné par la Cour des comptes

Dans le cadre de cet audit, la Cour des comptes s'est rendue dans les cinq services INR décentralisés (Anvers, Bruxelles, Gand, Liège et Namur). Dans chaque service, elle a entre autres vérifié quinze dossiers fiscaux de non-résidents choisis de manière aléatoire : cinq dossiers relatifs aux cadres étrangers, cinq relatifs aux non-résidents sous statut d'indépendant et cinq relatifs aux non-cadres salariés.

La Cour a sélectionné ces dossiers sur la base de listes mises à sa disposition par les services visités. Lorsque le service ne disposait pas de listes permettant d'effectuer la sélection, la Cour a choisi les dossiers au hasard, sur place. Lors de cet échantillonnage, elle a constaté que le classement des dossiers n'était pas géré de manière uniforme.

Cet échantillonnage avait pour objectif d'évaluer comment les travaux de gestion et de contrôle des déclarations étaient réalisés. La Cour a ainsi vérifié la manière dont était constitué le dossier fiscal du contribuable (présence des déclarations, mandats...), les démarches de contrôle effectuées (demandes de renseignements ou vérifications des pièces justificatives dans le dossier), le respect de la procédure de taxation (envoi d'un avis de rectification en cas de déclaration inexacte ou incomplète, ou d'un avis d'imposition d'office en cas de non-dépôt ou de dépôt tardif de la déclaration). Le calcul de l'impôt n'a pas été examiné.

Il n'est pas aisé d'évaluer le travail de contrôle pour les exercices d'imposition récents. En effet, le dossier papier ne contient plus ni déclaration ni trace de contrôle. Les déclarations sont accessibles dans l'application Taxi.

La Cour des comptes a constaté que les contrôles diffèrent d'un service à l'autre. Ainsi, certains services ne réagissent pas lorsque certaines cases de la déclaration n'ont pas été cochées et appliquent la taxation la plus favorable au contribuable. D'autres choisissent au contraire la taxation la plus défavorable lorsque la déclaration est incomplète. La deuxième solution est celle que les services INR centraux préconisent. Dès lors, le contribuable ne sera pas toujours traité de façon identique, suivant le service dont il dépend.

⁷⁶ SPF Finances, Instruction AGFisc n° 60/2013 du 30 octobre 2013.

⁷⁷ Notons qu'il existe un programme spécifique pour le remboursement du précompte mobilier et qu'un module de rappel automatique sera bientôt testé pour les pensionnés non résidents uniquement.

5.2.1 Demandes de renseignements complémentaires adressées aux contribuables

Les services INR peuvent demander au contribuable tous les renseignements utiles pour établir sa situation fiscale⁷⁸. Le contribuable doit y répondre dans les 30 jours à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de la demande de renseignements.

Les demandes de renseignements envoyées directement aux contribuables non résidents ne sont pas fréquentes. En effet, dans de nombreux cas, suivant les fonctionnaires interrogés, l'adresse du non-résident n'est pas certaine ou le délai ne peut pas être respecté, car les systèmes postaux d'autres pays ne sont pas identiques aux nôtres (délais, systèmes d'envoi recommandé...).

Par ailleurs, les renseignements fournis par le non-résident s'appuient sur des documents provenant d'autres États, souvent rédigés en langue étrangère et dont la fiabilité ne peut pas être attestée.

Il arrive également que le non-résident ne réponde pas, car il ne comprend pas la langue dans laquelle le courrier de l'administration belge lui est adressé.

5.2.2 Avis de rectification

L'agent taxateur qui constate qu'une déclaration est incorrecte ou incomplète doit notifier au contribuable les modifications apportées à sa déclaration. Il le fait dans un avis de rectification envoyé par recommandé⁷⁹. Le contribuable dispose d'un mois pour marquer son accord ou son désaccord avec ces modifications. Cette procédure, prévue par le code des impôts sur les revenus, est semblable à celle prévue à l'IPP. Elle n'est cependant pas adaptée aux spécificités de l'INR, vu notamment l'éloignement géographique des contribuables.

Dans les dossiers consultés, il est apparu à plusieurs reprises que les services avaient modifié les déclarations sans envoyer d'avis rectificatif au contribuable. Les modifications ne concernaient pas toujours le montant des revenus, mais des cases à cocher au sujet de la situation ou des caractéristiques du contribuable (par exemple, les codes concernant la catégorie de non-résident).

Les raisons invoquées pour justifier cette erreur de procédure sont souvent le manque de temps et l'adresse incertaine du contribuable.

Lors de la réunion de fin d'audit, l'administration a confirmé à la Cour des comptes que des déclarations étaient parfois modifiées en défaveur du contribuable. Ainsi, depuis l'exercice d'imposition 2013, les agents taxateurs qui ont des doutes sur certains éléments de la situation personnelle du contribuable qui donnent droit à des crédits d'impôt (enfants à charge ou investissements économiseurs d'énergie) auraient coché la case 1062 (ou 2062) de la déclaration. Cette case est en principe réservée aux non-résidents dont les revenus professionnels sont exonérés en Belgique en vertu d'une CPDI ou aux non-résidents fonctionnaires ou membres du personnel d'une organisation internationale. Une fois cette case cochée, le non-résident ne peut plus bénéficier d'une série d'avantages fiscaux réservés aux

⁷⁸ Article 316 du CIR92.

⁷⁹ Article 346 du CIR92.

contribuables sans revenu ou à très faibles revenus. L'administration a signalé avoir abandonné cette méthode. Elle se réfère à présent uniquement aux données dont elle dispose.

5.2.3 Imposition d'office

En l'absence de déclaration, en cas de remise tardive de celle-ci, de refus de fournir des pièces et en l'absence de réponse à une demande de renseignements ou à un avis rectificatif, le contrôleur peut imposer d'office⁸⁰. Il établit alors l'imposition sur la base des revenus présumés ou connus du contribuable. Si ce dernier conteste l'imposition d'office, la charge de la preuve des revenus imposables lui incombe.

En matière d'INR, les contrôleurs éprouvent toutefois des difficultés pour établir la base d'une imposition d'office. En effet, contrairement à ce qui se passe pour l'IPP, ils n'ont pas de vue d'ensemble du patrimoine du contribuable et leurs moyens de vérifier sont faibles.

Néanmoins, dans sa politique de gestion des non-déposants, l'AGFisc insiste pour que les impositions d'office soient systématiques en cas de non-dépôt de la déclaration⁸¹. Le plan de travail 2014 prévoit que, pour certaines catégories de déclarations non déposées, un rappel soit envoyé selon une procédure automatisée. Si, suite à ce rappel, la déclaration parvient au centre « Étrangers » dans les quatorze jours, il n'y aura ni amende ni accroissement d'impôt. Lorsque, malgré ce rappel, la déclaration n'est pas déposée et que l'agent suspecte une intention d'éluder l'impôt, les dossiers seront introduits dans Stirco pour subir un examen plus approfondi.

L'AGFisc a créé un indicateur KPI (*Key Performance Indicator*) portant sur le pourcentage de déclarations INR/pp (déposées et non déposées) traitées. Le but est d'évaluer la gestion de la procédure d'imposition d'office. L'objectif a été fixé à 100 %. En d'autres termes, l'administration souhaite entreprendre les actions nécessaires pour qu'à terme 100 % des déclarations soient déposées ou imposées d'office.

5.3 Cas spécifiques

5.3.1 Octroi de crédits et réductions d'impôt

Les non-résidents avec foyer d'habitation et assimilés (cadres, chercheurs et tous ceux qui répondent à la règle des 75 % - voir chapitre 1, point 1.3) peuvent bénéficier de certains avantages identiques à ceux octroyés aux habitants de royaume soumis à l'IPP. Ainsi, ils bénéficient des quotités du revenu exemptées d'impôt et des majorations de la quotité exemptée d'impôt pour personnes à charge⁸². En général, ces avantages leur permettent de bénéficier d'un crédit d'impôt.

Certains non-résidents ne déclarent pas tous les revenus qu'ils ont perçus hors du territoire belge pour que les revenus perçus en Belgique représentent 75 % de leurs revenus professionnels totaux (belges et étrangers). Ils sont ainsi assimilés à des non-résidents avec foyer d'habitation et bénéficient des avantages de ce statut. En revendiquant un nombre

⁸⁰ Article 351 CIR92.

⁸¹ Cela concerne les non-résidents identifiés comme devant rentrer leur déclaration fiscale.

⁸² Articles 131 à 145 du CIR92.

d'enfants à charge supérieur à la réalité, ces non-résidents accroissent en outre indûment leur crédit d'impôt.

Cette situation peut aussi donner lieu à un montage plus complexe. Des non-résidents occupent des emplois successifs (comme pour les cueillettes saisonnières) dans différents États européens choisis en fonction des avantages fiscaux et sociaux que ces travailleurs peuvent retirer. Ainsi, il arrive qu'une personne travaille quelques mois aux Pays-Bas, en Belgique, puis en France. En Belgique, elle ne déclare que ses revenus de source belge et omet de préciser qu'elle a perçu des salaires dans d'autres pays. Elle bénéficie ainsi indûment de la règle des 75 %.

Les services de taxation à l'INR sont souvent démunis face à ces fraudes, car il leur est quasi impossible d'avoir des renseignements fiables sur le montant des revenus perçus à l'étranger et sur la composition de ménage du contribuable, dans le délai prévu pour l'imposition⁸³. Dans une moindre mesure, il existe un problème du même ordre avec certaines réductions d'impôt comme les réductions pour les dépenses en économiseurs d'énergie.

La vérification du montant des revenus que le non-résident a perçu dans un autre pays que la Belgique est très difficile : ces revenus ne sont pas déclarés dans le pays d'origine et le service de taxation belge n'a pas les moyens d'envoyer une demande de renseignements à tous les pays où le non-résident est susceptible d'avoir travaillé.

Ces fraudes sont donc difficiles à combattre dans le cadre de la législation actuelle, qui permet à un non-résident de bénéficier d'avantages fiscaux dès que les revenus perçus en Belgique représentent 75 % de ses revenus mondiaux, quelle que soit la durée de son travail en Belgique. La Cour des comptes constate que cette règle des 75 % ne permet pas de s'assurer que le non-résident a effectivement tiré la majeure partie de ses revenus en Belgique.

5.3.2 Remboursement du précompte professionnel du personnel navigant

Dans la majorité des conventions préventives de la double imposition, les rémunérations que perçoit un salarié qui travaille à bord d'un navire exploité en trafic international sont imposables dans l'État du siège de direction de l'entreprise qui l'emploie⁸⁴. De nombreux membres du personnel navigant de navires marchands belges dont le siège de direction est en Belgique ont leur domicile fiscal à l'étranger. Dès lors, leurs rémunérations doivent être imposées à l'INR/pp.

Toutefois, à certaines conditions, le législateur belge a accordé des dispenses totales ou partielles de verser le précompte professionnel aux employeurs de la marine marchande, du dragage et du remorquage ainsi qu'aux employeurs de la pêche en mer⁸⁵. Cette dispense concerne aussi bien les travailleurs résidents que non-résidents. En principe, les revenus concernés restent imposables. Ce précompte professionnel est repris sur les fiches fiscales des travailleurs, mais l'employeur n'est pas tenu de verser au Trésor belge le précompte qu'il retient sur le salaire.

⁸³ Délai ordinaire d'imposition ; jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 359 CIR92).

⁸⁴ Cette règle s'applique également aux aéronefs.

⁸⁵ Loi du 24 décembre 1999 portant des dispositions fiscales et diverses.

Pour les marins non résidents qui ne sont pas ressortissants de l'Esace économique européen (EEE) et depuis l'adaptation du CIR92⁸⁶, le précompte professionnel retenu sur le salaire du personnel navigant est l'impôt final (brutage du salaire net). Il n'est donc plus possible pour le contribuable de régulariser les revenus via la déclaration fiscale et le précompte professionnel est libératoire.

Par contre, les marins non résidents ressortissants de l'EEE conservent le droit d'introduire une déclaration en vue de régulariser leurs revenus de façon à éventuellement obtenir le remboursement de la partie du précompte professionnel qui excède l'impôt final dû.

Le régime de dispense de versement du précompte professionnel peut, pour cette dernière catégorie, avoir des effets pervers, liés aux barèmes appliqués pour calculer le précompte professionnel des non-résidents. Ceux-ci ne prennent en effet pas en compte les réductions liées à la situation personnelle du contribuable et aboutissent donc souvent à un précompte plus élevé que l'impôt dû. En outre, un employeur peut être tenté de calculer un précompte professionnel trop élevé (qu'il ne doit pas verser au Trésor) pour que le marin non résident bénéficie d'un remboursement supérieur.

Pour réduire ces effets pervers, des négociations ont été menées avec les acteurs du secteur maritime. Elles visaient à s'accorder sur une méthode de calcul du précompte professionnel et à réduire la possibilité de remboursement de ce précompte par le Trésor, en faisant coïncider le plus possible le précompte et l'INR dû. L'accord intervenu stipule que les employeurs concernés acceptent d'utiliser, pour calculer le précompte qu'ils retiennent sur les salaires, les barèmes I et II de l'arrêté royal⁸⁷ plutôt que le barème III réservé aux non-résidents. Ces barèmes permettent de tenir compte des réductions liées à la situation personnelle du non-résident (charges de famille...) et de calculer un précompte professionnel proche de l'impôt dû. Ce mode de calcul s'applique depuis l'exercice d'imposition 2013. Ses effets concrets ne sont pas encore connus.

Ces modalités de calcul du précompte professionnel n'apportent toutefois qu'une solution partielle au problème. En effet, les remboursements consentis aux marins ressortissants de l'EEE sont souvent importants, car beaucoup d'entre eux alternent périodes d'occupation rémunérée et de non-activité. Lors du calcul de l'INR/pp, vu le faible montant des revenus professionnels annuels, le précompte qui aura été retenu restera dès lors souvent trop élevé, même s'il est calculé selon les barèmes I et II. Ces modalités ne permettent pas non plus d'éviter que certains employeurs calculent délibérément un précompte professionnel supérieur à ce qui, vu la situation personnelle du travailleur, devrait normalement être retenu, sans incidence pour leur trésorerie puisqu'ils sont dispensés de verser le précompte retenu.

Les contrôles d'Anvers et de Gand sont, vu leur situation géographique, souvent confrontés à la régularisation des revenus du personnel navigant.

⁸⁶ Article 248, § 1^{er}, 1^o, tel qu'adapté par l'article 38 de la loi portant des dispositions diverses du 14 avril 2011, applicable à partir du 1^{er} janvier 2010.

⁸⁷ Arrêté royal du 11 décembre 2012 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR92.

5.3.3 Contrôle des cadres étrangers

Comme la Cour des comptes l'a constaté dans son précédent audit⁸⁸, le statut de cadre étranger et les déclarations de ces cadres ne font toujours pas l'objet de contrôles approfondis. L'examen des dossiers se limite en général à des tâches de gestion. Il n'est pas rare que, durant son séjour, court ou long, en Belgique, le cadre ne soit jamais contrôlé.

Ce manque de contrôle peut s'expliquer par le nombre élevé de contribuables INR bénéficiant de ce régime de faveur. En effet, les services INR gèrent environ 19.000 dossiers de cadres étrangers. L'octroi du statut est de la compétence exclusive du directeur des services INR, alors que le contrôle des déclarations s'effectue dans les services décentralisés.

Les déclarations des cadres sont en majeure partie introduites par des mandataires. En général, elles sont complétées de manière correcte. Les dossiers consultés contiennent, pour la plupart, des tableaux reprenant les frais, le calcul des dépenses propres à l'employeur et le calcul de la quotité des séjours effectués à l'étranger à des fins professionnelles. Les justificatifs qui étayaient ces calculs (titres de transport vers l'étranger, frais de séjour, preuve des activités professionnelles...) ne sont quasiment jamais joints au dossier fiscal. Le fonctionnaire taxateur peut les réclamer en cas de contrôle. Certains cadres revendiquent une quotité de séjours prestés à l'étranger supérieure à 50 %. Il serait légitime de se demander si leurs activités en Belgique correspondent au statut de cadre étranger.

Le caractère temporaire du séjour des cadres en Belgique peut souvent être remis en cause. En effet, dans les dossiers consultés, la Cour des comptes a constaté de nombreux cas où le séjour en Belgique ne pouvait plus être considéré comme temporaire : le cadre séjourne en Belgique depuis plus de vingt ans, sa famille est présente en Belgique depuis de nombreuses années, ses enfants suivent une grande partie de leur scolarité en Belgique, le cadre est propriétaire de l'immeuble qu'il occupe. Dans ces situations, le fait que le contribuable ait gardé le centre de ses intérêts dans son pays d'origine pourrait être contesté. Néanmoins, l'administration n'a adressé aucune demande de renseignements au contribuable ou à son mandataire pour réclamer la preuve qu'il a conservé le centre de ses intérêts à l'étranger.

Par ailleurs, ce statut fiscal n'est pas reconnu par les administrations étrangères qui se basent sur les CPDI pour déterminer comment imposer les revenus. Par conséquent, il arrive que ces cadres soient considérés par leur pays d'origine comme des résidents belges et échappent, de ce fait, à l'impôt dans leur pays d'origine, tout en bénéficiant du régime favorable de l'INR sur le territoire belge.

La Cour a également constaté que certaines personnes qui ont le statut de cadre étranger n'occupent pas des fonctions de cadre (responsabilités, compétences...). Certaines entreprises n'hésitent pas à faire passer une partie de leurs non-résidents salariés pour des cadres afin que ces derniers bénéficient des avantages liés à ce statut.

Néanmoins, les services du directeur « Étrangers » ont, depuis environ deux ans, entrepris de vérifier chaque année tous les dossiers dans lesquels le statut de cadre a été octroyé il

⁸⁸ Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p. Disponible sur www.courdescomptes.be.

y a dix ans⁸⁹. L'objectif est d'examiner si le bénéficiaire du statut a conservé assez d'intérêts dans son pays d'origine pour encore pouvoir être considéré comme non-résident. Les contrôleurs ont également reçu une liste de contrôle qui leur permet de vérifier les points essentiels du statut de cadre étranger (notamment la quotité de séjours à l'étranger ou les frais). Cette révision du statut tous les dix ans est une initiative qui répond aux recommandations formulées par la Cour dans son audit précédent.

En outre, les nouvelles directives pour le plan de travail INR 2014 prévoient expressément des contrôles spécifiques des déclarations rentrées par les cadres étrangers. Ces directives sont assorties de dates butoirs afin de maintenir le rythme des travaux de taxation et d'enrôlement. Les agents taxateurs pourront sélectionner certains dossiers de cadres étrangers en vue d'un contrôle plus approfondi. Ils seront encodés et gérés dans Stirco.

5.4 Conclusions et recommandations

La Cour des comptes recommande que des contrôles plus fréquents des déclarations soient effectués. À l'heure actuelle, les déclarations INR/pp ne sont quasiment pas contrôlées.

Elle souligne que les procédures prévues en cas de modification de la déclaration par les services INR doivent être strictement appliquées. Ces procédures doivent être rappelées aux agents.

La Cour recommande que la procédure INR/pp soit adaptée aux spécificités de cet impôt, notamment en ce qui concerne les délais liés à l'envoi d'avis de rectification. En effet, cette procédure et les délais définis dans le CIR92 ne sont pas compatibles avec l'éloignement géographique des non-résidents.

Concernant la détection des fraudes liées à l'octroi de crédits ou réductions d'impôt, la Cour recommande que les services de taxation mettent tout en œuvre pour obtenir des éléments factuels leur permettant de rectifier les déclarations. À législation inchangée, la Cour des comptes est consciente que cette recommandation n'aura qu'un impact limité et développe une piste de réflexion dans le chapitre 6. Cette piste propose une modification législative qui octroierait les avantages fiscaux en proportion du nombre de jours de présence sur le territoire.

La Cour des comptes insiste sur la nécessité d'organiser un contrôle minutieux de la manière dont les employeurs du secteur maritime calculent le précompte professionnel qu'ils retiennent sur le salaire des marins. Il convient en effet d'éviter que ces employeurs ne soient tentés de calculer un précompte trop élevé, qu'ils sont légalement dispensés de reverser à l'État.

Comme dans son audit de 2003, la Cour des comptes recommande de réexaminer et d'adapter le statut de cadre étranger. De plus, en l'absence de base légale, la Cour des comptes estime qu'une initiative législative doit être prise afin de régulariser ce régime et revient sur ce point dans le chapitre 6. À défaut de modification législative du régime des cadres et afin

⁸⁹ Les premières années, les dossiers de dix ans et plus seront contrôlés.

d'éviter les abus, la Cour recommande que les contrôles portant notamment sur la quotité de séjours à l'étranger soient plus systématiques. La Cour des comptes recommande également que les conditions prévues pour octroyer ce statut soient régulièrement vérifiées pour éviter que le bénéfice du statut de cadre étranger soit reconnu sans limite de temps. Elle souligne l'initiative de la direction « Étrangers » de contrôler chaque année les cadres qui bénéficient de ce statut depuis dix ans. Elle considère néanmoins que ce délai de révision est trop long et qu'il serait opportun de le réduire à cinq années maximum.

Chapitre 6

Pistes de réflexion pour une réforme légale de la fiscalité des non-résidents

Pour que les recommandations détaillées dans les chapitres précédents soient efficaces, la Cour des comptes propose trois pistes complémentaires de réflexion. Ces trois pistes impliquent de réformer la législation fiscale. Elles trouvent notamment leur origine dans les entrevues avec des fonctionnaires des services INR consultés pour cet audit. Ces derniers sont, en majorité, demandeurs de changements substantiels dans le traitement fiscal des non-résidents.

Parmi les critères d'évaluation d'un impôt, les économistes retiennent notamment le critère de simplicité. Ainsi, un impôt simple offre plusieurs avantages : il est plus facile à administrer et, donc, moins coûteux. Il est également plus compréhensible pour le contribuable qui peut l'accepter plus volontiers et il contribue à la transparence du système fiscal⁹⁰.

Dans cette optique de simplicité, la première piste vise à instaurer un précompte libératoire sur les revenus professionnels de source belge perçus par les non-résidents, la deuxième à octroyer les avantages fiscaux en proportion de la durée du séjour du non-résident sur le territoire belge et la troisième à revoir le régime fiscal des cadres étrangers.

Ces propositions devront néanmoins être analysées au regard des dispositions anti-discrimination applicables au sein de l'Union européenne.

6.1 Instaurer un précompte libératoire sur les revenus professionnels des salariés imposables à l'INR/pp

Obtenir une déclaration à l'INR/pp qui, par définition, concerne en principe des personnes qui n'ont pas de contact étroit avec la Belgique est inévitablement difficile. L'application d'un précompte libératoire à la source sur les revenus professionnels des non-résidents pourrait dès lors simplifier le recouvrement de cet impôt.

Le précompte libératoire prélevé à la source selon un taux fixe ne rendrait plus nécessaire, pour recouvrer l'impôt, le dépôt d'une déclaration par le contribuable. Les non-résidents qui le souhaitent pourraient revendiquer des avantages fiscaux liés à leur situation personnelle en introduisant une déclaration accompagnée des pièces probantes.

⁹⁰ Annie Vallée, *Les systèmes fiscaux*, Paris, Seuil, 2000, p. 75.

Ce système s'apparenterait à la régularisation optionnelle prévue pour les non-résidents artistes ou sportifs et pour certains chercheurs qui ont tiré des indemnités personnelles de l'exploitation d'une découverte. Actuellement, les artistes et sportifs non résidents sont, à certaines conditions, imposés au moyen d'un précompte professionnel libératoire fixé à 18 %. Ce précompte est diminué d'un forfait⁹¹ déterminé en fonction du nombre de jours prestés en Belgique. Pour les chercheurs, le taux de ce précompte libératoire est de 33,31 %.

S'ils le désirent, ces contribuables artistes, sportifs et chercheurs peuvent demander une régularisation optionnelle en introduisant une déclaration à l'INR. Cette déclaration doit mentionner tous les revenus à déclarer. Ces contribuables sont imposés sur le montant total de leurs revenus, le précompte professionnel retenu sur les revenus étant alors imputable.

Un précompte professionnel libératoire de 16,5 %⁹² a du reste été introduit en 2012⁹³. Il s'applique aux revenus professionnels qu'un résident ou une personne morale belge verse à des non-résidents exonérés en vertu d'une autre disposition législative belge⁹⁴. Le non-résident conserve son droit de régulariser par voie de déclaration.

Le recours à un précompte libératoire serait possible pour les revenus professionnels du non-résident salarié, puisqu'un précompte professionnel est déjà retenu par un tiers-payant, l'employeur. Par contre, cette solution serait plus difficile à appliquer aux indépendants. Une piste à envisager pour les non-résidents indépendants pourrait cependant être d'imposer aux cocontractants belges une retenue similaire à la retenue obligatoire en cas de dettes sociales et fiscales en vigueur dans la construction et le gardiennage. Une retenue libératoire serait appliquée en cas de prestation par un non-résident indépendant pour un client établi sur le territoire belge.

Le précompte libératoire aurait pour avantages :

- de limiter fortement les démarches de l'administration pour identifier les contribuables non résidents :
 - le contribuable qui estimerait le précompte prélevé trop important se ferait connaître du service INR en introduisant une déclaration ;
 - pour les autres contribuables, l'administration se limiterait à encaisser et à contrôler les précomptes versés ;
- d'obliger le contribuable à apporter la preuve des avantages qu'il revendique, ce qui éviterait à l'administration de devoir demander des renseignements, souvent sans obtenir de réponse ;
- d'améliorer le montant recouvré de l'INR, sans doute limité aujourd'hui par le fait que les non-résidents qui déposent une déclaration sont plutôt ceux qui espèrent être remboursés.

⁹¹ Ce forfait couvre des frais tels que les frais de déplacement, de logement... à charge du non-résident sportif ou artiste.

⁹² Précompte professionnel de 33 % dont est déduit un forfait pour frais de 50 %. Dans certains cas, il est limité au taux prévu dans une convention préventive de la double imposition.

⁹³ Loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières.

⁹⁴ Revenus exonérés en vertu des articles 230 et 231 du CIR92.

Un bref examen du régime d'imposition des non-résidents appliqué en France, en Allemagne et aux Pays-Bas montre qu'ils ont opté pour un système proche de la perception à la source.

France

Les salaires et revenus assimilés de source française versés à des non-résidents sont soumis à une retenue à la source⁹⁵. L'employeur ou le débiteur de ces revenus effectue cette retenue sur le montant net imposable, après en avoir déduit 10 % de frais professionnels. La retenue à la source est calculée par tranches de revenus sur lesquelles les taux d'imposition sont appliqués. Le non-résident doit néanmoins introduire une déclaration.

Pays-Bas

Aux Pays-Bas, le travailleur non résident doit préalablement demander un numéro d'identification social-fiscal au *Belastingdienst*. Il doit remplir une déclaration d'impôt sur le salaire, que son employeur lui remet (*loonbelastingverklaring*). L'employeur détermine l'impôt retenu (*loonheffing*) en fonction des éléments mentionnés dans cette déclaration. Dans de nombreux cas, la retenue à la source constitue l'impôt définitif.

Allemagne

Le salaire des non-résidents occupés par un employeur allemand est soumis à un impôt libératoire au taux appliqué aux résidents qui ont un statut d'isolé.

La Cour de justice de l'Union européenne est néanmoins très attentive aux retenues à la source qui ne s'appliquent qu'aux seuls non-résidents et qui seraient définitives. Si le non-résident ne conserve pas son droit à la régularisation, cette retenue à la source peut être considérée comme une entrave à la liberté de circulation des ressortissants européens. La Cour de justice de l'Union européenne a déjà condamné des pays européens pour des discriminations liées au caractère libératoire des précomptes prélevés, notamment dans le cadre des précomptes mobiliers libératoires prélevés sur les dividendes⁹⁶.

6.2 Octroyer les crédits d'impôt et réductions fiscales en proportion de la présence sur le territoire belge ou des revenus imposables en Belgique

À l'INR/pp, le non-résident a droit, selon la catégorie à laquelle il appartient, aux mêmes crédits d'impôt et réductions fiscales que le résident assujéti à l'IPP si au moins 75 % de ses revenus totaux (belges et étrangers) sont de source belge.

Certains non-résidents réclament des crédits d'impôt et des réductions fiscales en déclarant qu'ils recueillent 75 % de leurs revenus en Belgique sur une courte durée de séjour. Ces avantages fiscaux peuvent être amplifiés de manière artificielle s'ils mentionnent dans

⁹⁵ Sauf si des dispositions contraires sont prévues dans les conventions préventives de la double imposition signées par la France.

⁹⁶ Citons notamment l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 18 juin 2009 dans l'affaire Aberdeen (Affaire C-303-07). Cet arrêt condamnait la Finlande.

leur déclaration une situation familiale fiscalement favorable (nombreux enfants à charge). L'administration fiscale belge a peu de moyens de contrôler ces éléments de la déclaration : les pièces justificatives ou probantes font souvent défaut ou ne sont pas exploitables par les services de contrôle. Selon les services, de nombreux non-résidents sont conscients de cette faille.

La Cour des comptes estime qu'une révision de la loi, qui accorderait ces avantages en fonction de la durée réelle de présence sur le territoire belge priverait d'une grande partie de leur intérêt les fausses déclarations quant aux revenus totaux et à la situation personnelle des contribuables.

Lorsqu'un non-résident demanderait une déclaration INR/pp, les services lui feraient remplir un formulaire spécifique (voir point 3.1) dans lequel il préciserait les dates de début et de fin d'activité en Belgique. L'administration devrait dégager des moyens pour vérifier le nombre de jours de présence en Belgique. Elle pourrait, par exemple, s'appuyer sur les données des déclarations Limosa pour les travailleurs détachés dans le cadre de la réglementation européenne. Ces déclarations doivent en effet mentionner les dates de début et de fin du détachement en Belgique ainsi que l'horaire du travailleur. L'administration pourrait ainsi déduire le temps de présence du travailleur sur une base annuelle. À cette fin, il faudrait qu'un accord d'échange de données entre le SPF Finances et l'ONSS soit envisagé, dans le respect de la législation relative à la protection des données à caractère personnel.

De nombreux pays réservent la possibilité de déduire des charges (par exemple, la réduction pour charges de famille) à leurs seuls résidents ou l'assortissent de conditions. Les systèmes français, néerlandais et allemand, par exemple, présentent les caractéristiques suivantes :

France

Les non-résidents ont droit à très peu de déductions d'impôt. Les personnes domiciliées hors du territoire français⁹⁷ n'ont droit ni à une déduction de charges ni à des réductions ou crédits d'impôt (frais de garde des jeunes enfants, intérêts d'emprunt pour habitation principale, dons de particuliers...).

Pays-Bas

Si le non résident peut prétendre à un remboursement d'impôt en raison d'avantages fiscaux ou doit payer un supplément d'impôt qui excède d'un certain montant la retenue à la source, il est soumis à une imposition obligatoire et doit remplir une déclaration. Lorsqu'il dépose une déclaration, le non-résident peut opter ou pas pour le régime applicable aux résidents des Pays-Bas. S'il opte pour le régime des contribuables résidents, il bénéficie d'un nombre d'avantages fiscaux plus important que s'il ne le fait pas. Ce choix est indiqué chaque année dans la déclaration. Il est révoquant tant que l'imposition de l'année concernée n'est pas définitive. Aux Pays-Bas, les déductions liées à la situation personnelle auxquelles peuvent prétendre les non-résidents qui n'ont pas opté pour le régime d'imposition applicable

⁹⁷ Il existe une exception : la situation des non-résidents tirant de France l'essentiel de leurs revenus imposables ou « non-résidents Schumacker » ; ces derniers sont assimilés, moyennant certaines conditions, aux contribuables domiciliés fiscalement en France en droit interne.

aux résidents sont réduites proportionnellement à la partie du revenu total non imposée aux Pays-Bas⁹⁸.

Allemagne

Les non-résidents seront traités comme des résidents allemands uniquement si leurs revenus soumis à la taxation allemande excèdent 90 % de leurs revenus mondiaux ou si les revenus de source étrangère n'excèdent pas 8.130 euros⁹⁹ par année civile. Dans ces deux cas, ils bénéficient de toutes les réductions et allocations normalement réservées aux résidents.

L'octroi de déductions personnelles aux seuls résidents est généralement la position qu'on retrouve dans le modèle de convention préventive de la double imposition de l'OCDE¹⁰⁰.

L'Union européenne défend une approche plus nuancée et considère que les non-résidents doivent pouvoir bénéficier des mêmes déductions¹⁰¹ (liées à la situation personnelle et aux charges professionnelles) et des mêmes taux d'imposition que les résidents, à condition toutefois qu'ils retirent une majeure partie de leurs revenus dans l'État de la source.

6.3 Revoir le régime fiscal des cadres étrangers

Le régime des cadres étrangers a pour particularité de faire bénéficier des avantages du régime d'imposition à l'INR/pp des personnes qui, dans les faits, devraient être considérées comme des résidents et, donc, être imposées à l'IPP.

La Cour des comptes a déjà consacré un audit à ce sujet en 2003¹⁰². Elle recommande de revoir le statut de cadre étranger et insiste sur le caractère illégal de ce régime, illégalité confirmée par les cours et tribunaux¹⁰³. S'il est maintenu, ce régime devrait être repris dans une loi et non dans une simple circulaire administrative. À cette occasion, la loi devrait définir des critères précis permettant de limiter l'application de ce statut fiscal favorable aux personnes concernées.

La loi du 8 mai 2014 précitée modifie les règles en matière de non-résidents. Le régime des cadres étrangers risque dès lors de devoir être adapté. Pour l'instant, il est toutefois impossible de déterminer si des modifications seront apportées au régime spécial des cadres étrangers et quelle sera leur nature.

⁹⁸ Par exemple, si 80 % du revenu (calculé selon les règles néerlandaises) sont soumis à l'imposition néerlandaise, la réduction est de 20 %.

⁹⁹ Montant pour 2013.

¹⁰⁰ La CPDI peut cependant prévoir une clause de non-discrimination.

¹⁰¹ À ce sujet, voir la position de la Cour de justice de l'Union européenne dans les affaires Schumacker (affaire C-279/93, 14 février 1995) et Gerritse (affaire C-234/01, 12 juin 2003).

¹⁰² Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p. Disponible sur www.courdescomptes.be.

¹⁰³ Notamment, cour d'appel de Bruxelles, arrêt du 21 janvier 2009.

Annexe 1

Abréviations et notions

AGDP	Administration générale de la documentation patrimoniale
AGFisc	Administration générale de la fiscalité du SPF Finances
AR/CIR	Arrêté royal d'exécution du CIR
Belcotax-on-web	Application destinée aux employeurs et autres débiteurs de revenus soumis au précompte professionnel dont l'utilisation est obligatoire pour introduire leurs fiches 281 et leurs relevés 325 récapitulatifs via internet
BCSS	Banque-Carrefour de la sécurité sociale
Cadnet	Base de données relatives aux biens immobiliers de l'Administration générale de la documentation patrimoniale
CPDI	Convention préventive de la double imposition
CIR92	Code des impôts sur les revenus de 1992
ComIR	Commentaire du code des impôts sur les revenus
EEE	Espace économique européen
INR	Impôt des non-résidents
INR/pp	Impôt des non-résidents/personnes physiques
INR/soc	Impôt des non-résidents/sociétés
IPM	Impôt des personnes morales
IPP	Impôt des personnes physiques
Isoc	Impôt des sociétés
KPI	<i>Key Performance Indicator</i>
Limosa	Acronyme de « <i>Landenoverschrijdend Informatiesysteem ten behoeve van Migratie Onderzoek bij de Sociale Administratie</i> » (système d'information transfrontalier en vue de la recherche en matière de migration auprès de l'administration sociale)
NN	Numéro de registre national

Nbis	Numéro bis que la BCSS attribue aux non-résidents
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
ONP	Office national des pensions
ONSS	Office national de sécurité sociale
SdPSP	Service des pensions du secteur public
Sitran	Base de données dans laquelle les collaborateurs du SPF Finances retrouvent les informations de signalétique des personnes physiques et morales
SPF	Service public fédéral
Stirco	Système de traitement intégré Impôts et Recouvrement, utilisé pour gérer le plan de travail, ainsi que les documents et la correspondance en matière de contrôle fiscal
Stirint	Programme automatisé destiné à accélérer les échanges de renseignements
Stork	<i>Secure identiTy acrOss boRders linKed</i> est un projet lancé par la Commission européenne en 2008 pour garantir la reconnaissance transnationale des systèmes nationaux d'identité électronique
TACM	Service central <i>Tax Audit & Compliance Management</i> de l'AGFisc
<i>TaxWorkBox</i>	Espace de travail dans Tax-on-web via lequel les personnes dûment mandatées et enregistrées comme telles ont accès aux déclarations de leurs mandats
TOW	Tax-on-web, service en ligne pour introduire les déclarations d'impôt
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

Annexe 2

Conclusions et recommandations de 2003 pour le régime des cadres étrangers

Chapitre 3 Conclusions générales

- La légalité du régime spécial suscite de sérieuses interrogations. Les objections juridiques sont de nature à remettre en question les fondements du régime et à précariser fortement sa viabilité. Il est effectivement à craindre que le scénario se répète et que les cours et tribunaux décident la non-application de la circulaire.
 - En général, la circulaire, en tant que document administratif interne, dépasse le cadre de la répartition des compétences respectives des pouvoirs exécutif et législatif, telle que fixée aux articles 170 et 172 de la Constitution.
 - La circulaire paraît également illégale en ce qu'elle rend la présomption irréfragable de l'article 3, § 2, 2^e alinéa, du C.I.R. 1992 non applicable aux cadres étrangers.
 - L'exigence de nationalité conditionnant la reconnaissance n'est pas pertinente et est discriminatoire.
 - Il est généralement admis que la circulaire est contraire à l'(actuel) article 230, 3^o, du C.I.R. 1992.
- Dans le cadre de l'harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne et, en corollaire, de la lutte contre les réglementations fiscales dommageables, la Commission européenne redouble d'intérêt pour les réglementations favorables aux expatriés. Si, après un examen plus approfondi, elle était amenée à qualifier le régime favorable belge de «*concurrence fiscale dommageable*», le régime ne pourrait plus être maintenu sous sa forme actuelle.
- La distinction opérée pour limiter les dépenses propres à l'employeur selon qu'il s'agit de cadres ordinaires et de cadres opérant dans des bureaux de coordination (ou de chercheurs opérant dans des centres de recherche) est dénuée de tout fondement objectif et viole, par conséquent, le principe de l'égalité entre les contribuables.
- L'examen de la reconnaissance, et, notamment, la vérification de l'authenticité et de l'actualité des pièces justificatives, n'est pas aisé en raison du caractère international des éléments matériels sous-jacents.
- L'unicité de l'examen de la reconnaissance (au début du détachement) n'est pas compatible avec la validité, en principe illimitée, du statut accordé. En effet, la recherche est centrée sur le caractère temporaire de la situation qui résulterait, notamment, de l'existence de liens personnels et patrimoniaux suffisants avec le pays d'origine. Peu après le détachement, cette situation va presque de soi. Les bureaux de contrôle n'ont ni les moyens, ni l'expertise, ni le temps, de vérifier si les conditions de reconnaissance continuent à être remplies.
- Les contrôles sont très peu nombreux. Le fait de le savoir et la simplicité avec laquelle des parties importantes des revenus sont susceptibles d'être exonérés d'impôt en faisant état de voyages effectués à l'étranger pourraient constituer un cadre idéal pour la fraude.
- L'échange quasiment inexistant de renseignements avec l'étranger peut créer une situation dans laquelle les Etats partenaires n'ont aucune connaissance de la compétence fiscale existant dans leur chef, ce qui accroît encore, indûment, la force d'attraction du régime de faveur.

- Une comparaison avec les régimes de faveur étrangers fait apparaître que le régime belge constitue, sur tous les plans, une originalité. C'est ainsi que l'avantage accordé peut créer une exonération fiscale quasi totale et que la Belgique est le seul pays où les avantages ne sont pas limités dans le temps.
- Les chiffres afférents aux demandes et reconnaissances font clairement ressortir la notoriété et la popularité croissantes du régime fiscal spécial applicable aux cadres étrangers. Il n'est pas possible de mesurer objectivement l'impact net, et, partant, l'efficacité du régime sur les investissements étrangers.
- Le volume global de l'avantage fiscal accordé peut être estimé à 1,14 milliard d'euros. Ce montant ne peut toutefois aucunement être interprété comme étant, dans sa totalité, une perte pour le Trésor. En effet, il faut mettre à l'actif du régime l'impact sur les investissements qu'il a permis d'attirer et les effets connexes de l'établissement des cadres en Belgique, notamment, sur le plan de l'emploi et de la consommation.

Chapitre 4

Recommandations

Il est réellement à craindre qu'une critique émanant de la Commission européenne ou des juridictions nationales ne contraignent à l'avenir la Belgique à supprimer ou à réexaminer complètement le régime de faveur des cadres étrangers.

Dans la situation actuelle, la Cour des comptes est d'avis qu'il y a lieu d'ores et déjà d'appliquer les adaptations suivantes afin d'exclure certains abus.

- Limitation dans le temps de la reconnaissance comme cadre étranger.
- Nécessité de renouveler périodiquement l'examen de la reconnaissance pour vérifier si toutes les conditions demeurent remplies.
- Limitation nécessaire du taux de *travel exclusion*. Il n'y a aucun sens, d'une part, à imposer une limite au remboursement des dépenses propres à l'employeur, qui, soit dit en passant, constitue une base d'exonération dont aucune limite n'est fixée par la loi, et d'autre part, à prévoir la possibilité d'exonérer la quasi totalité de la base imposable en se fondant sur une fiction illégale.
- Augmentation indispensable du degré de contrôle, notamment en recherchant de meilleurs arrangements avec le secteur en ce qui concerne la charge de la preuve des jours passés à l'étranger.
- Intensification de l'échange international de données pour permettre de déceler d'éventuels abus de manière efficace.

Source : Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003, 59 p., www.courdescomptes.be*

Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.
Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport
sur le site internet de la Cour des comptes.



DÉPÔT LÉGAL
D/2014/1128/27

PRÉPRESSE ET IMPRESSION

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be