

COUR DES COMPTES

Le régime spécial de taxation des cadres étrangers

*Rapport de la Cour des comptes transmis
à la Chambre des représentants*

Bruxelles, février 2003



COUR DES COMPTES

Le régime spécial de taxation des cadres étrangers

*Rapport de la Cour des comptes transmis
à la Chambre des représentants*

*Rapport approuvé en assemblée générale
de la Cour des comptes du 18 décembre 2002*

Table des matières

Synthèse	5
Chapitre 1	
Description de l'audit	7
1.1 Cadre de l'audit	7
1.2 Objet de l'enquête et description du domaine d'investigation	7
1.3 Organisation administrative et formalités à accomplir	15
1.4 Impact du régime de faveur	18
1.5 Questions d'audit et méthodologie	21
Chapitre 2	
Résultats de l'audit	23
2.1. Légalité du régime spécial	23
2.2 Fonctionnement des services	27
2.3 Echange international de données	32
2.4 Comparaison avec des régimes de faveur similaires en Europe	35
2.5 Harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne	35
2.6 Réalisation des objectifs du régime spécial d'imposition	37
2.7 Coût du régime des cadres étrangers	40
Chapitre 3	
Conclusions générales	43
Chapitre 4	
Recommandations	45
Chapitre 5	
Réaction de l'administration	46
Chapitre 6	
Réaction du ministre	47
Bibliographie	50
Annexes	52

Synthèse

Grâce au régime spécial de taxation des cadres étrangers, la Belgique dispose, à l'instar de nombreux autres Etats européens, d'un régime fiscal d'exception attrayant pour le personnel dirigeant ou spécialisé de nationalité étrangère. Le but de ce régime est de renforcer le pouvoir d'attraction exercé par la Belgique sur les investisseurs étrangers.

Dans le courant de l'année 2001, la Cour des comptes a soumis la réglementation ainsi que le fonctionnement des services concernés à un examen.

Celui-ci a été mené principalement sur la base d'entretiens avec des fonctionnaires et d'une vérification de dossiers par sondages.

Le présent rapport, établi à l'issue d'un débat contradictoire avec l'administration fiscale et avec le ministre des Finances, évoque notamment les points suivants.

➤ *Légalité du régime*

La Cour nourrit des doutes quant à la légalité du régime spécial de taxation. Son instauration par la voie d'une circulaire ne paraît pas conciliable avec la délimitation des compétences entre les pouvoirs exécutif et législatif, telle que fixée dans la Constitution. En outre, la Cour estime que les dispositions de la circulaire ne sont pas compatibles avec les articles 3, §2, 2^e alinéa, et 230, 3^o, du Code des impôts sur les revenus.

➤ *Objectif*

Une action efficiente des pouvoirs publics suppose un suivi permanent de l'efficacité des mesures politiques. L'administration n'a, toutefois, aucun aperçu objectivement fondé de la mesure dans laquelle l'instauration du régime a joué un rôle déterminant dans la croissance ou le maintien des investissements étrangers en Belgique.

➤ *Comparaison internationale*

Différents pays européens connaissent un régime de faveur pour les expatriés. La Cour constate cependant que le régime belge est le seul à ne pas restreindre effectivement les avantages fiscaux éventuels. C'est ainsi que, dans la pratique, l'on rencontre des cas extrêmes dans lesquels des cadres jouissent d'une exonération fiscale quasi totale et non limitée dans le temps.

➤ *Contrôle*

La Cour constate que le degré de contrôle est très faible et qu'en dépit du contexte international, il est à peine procédé à des échanges d'informations avec des administrations fiscales étrangères.

La réglementation et l'interprétation qu'en fait l'administration sur le plan de l'organisation ne permettent pas de vérifier à suffisance le caractère provisoire du séjour en Belgique des bénéficiaires, fondement de l'exonération fiscale.

La Cour formule un certain nombre de recommandations, destinées principalement à réprimer à court terme les abus et les excès. C'est ainsi qu'il est notamment proposé de limiter les avantages, tant dans le temps qu'en ce qui concerne le montant et d'organiser de manière plus efficiente le contrôle des déclarations et des demandes de reconnaissance.

Actuellement, un aspect partiel du problème de la légalité fait l'objet d'une question préjudicielle posée à la Cour d'arbitrage. En outre, la Commission européenne consacre un examen aux régimes de faveur pour les expatriés. Sans préjudice de l'évolution de ces deux affaires, la Cour estime que les objections se rapportant à la légalité devront nécessairement déboucher sur une refonte du régime spécial de taxation.

Chapitre 1

Description de l'audit

1.1 Cadre de l'audit

Le présent audit s'inscrit dans le cadre de la mission générale de contrôle des recettes fiscales dévolue à la Cour des comptes¹.

En application de l'article 4 du protocole du 22 décembre 1995 relatif au contrôle des recettes fiscales par la Cour des comptes, il a été annoncé à M. H. DE GREEF, administrateur général des impôts, par lettre de la Cour du 7 avril 2000, que la Cour envisageait de procéder à un audit concernant le régime spécial d'imposition des cadres étrangers.

Par lettre du 5 décembre 2000, le ministre des Finances a été informé de la décision de la Cour d'entamer les travaux exposés dans un rapport de faisabilité.

L'audit a été exécuté de janvier à décembre 2001.

En juillet 2002, un projet de rapport a été envoyé à l'administration dans le cadre d'une première procédure contradictoire. La note contenant les remarques de l'administration est jointe en annexe et est commentée succinctement dans le chapitre 5 du présent rapport.

Le 18 septembre 2002, le projet de rapport a été transmis au ministre des Finances en vue de la deuxième phase de la procédure contradictoire.

Le ministre a fait connaître ses remarques dans une dépêche datée du 21 octobre 2002. Cette figure en annexe 2 et est brièvement commentée au chapitre 6 du présent rapport.

L'audit constitue, en réalité, la continuation logique d'audits antérieurs consacrés à l'impôt des personnes physiques.

En effet, l'impôt des personnes physiques n'est pas le seul impôt sur les revenus applicable aux personnes physiques. Quelque 40.000 personnes sont soumises à l'impôt des non-résidents, dont près de la moitié est constituée par le groupe des cadres étrangers. En dépit de l'apparence quelque peu trompeuse de ce terme, ceux-ci sont bel et bien des personnes résidant en Belgique.

Afin de se rendre fiscalement attrayante aux investisseurs étrangers, la Belgique a instauré à leur intention un régime fiscal dérogatoire et favorable.

Il a également semblé bon de soumettre ce régime à un audit en raison du risque éventuel d'abus dénoncé dans des questions parlementaires aussi bien que dans la presse.

1.2 Objet de l'enquête et description du domaine d'investigation

La problématique de la déclaration et du contrôle a déjà fait l'objet d'audits antérieurs², qui en ont fait un examen général et portant sur différentes catégories de

¹ Article 180 de la Constitution.

² Audit de la problématique de la déclaration (synthèse publiée dans le 157^e Cahier d'observations, p. 81 et s.); audit des examens et des contrôles (rapport transmis à la Chambre des représentants en 1999); audit du programme de contrôle B1-B6 relatif aux indépendants (rapport transmis à la Chambre des représentants en 2000); audit du programme de contrôle D1-D2 relatif aux salariés «frais réels» (publication spéciale en 2001)

personnes physiques. Le présent audit est, dès lors, axé spécifiquement sur des aspects propres au régime exceptionnel applicable aux cadres étrangers.

Sans entrer dans les détails, la présente partie donne un aperçu succinct des lignes de force du régime spécial d'imposition. Seront successivement examinés: l'historique, les fondements juridiques, le champ d'application, les formalités à remplir et les avantages existant sur le plan fiscal. Les aspects relatifs à la sécurité sociale ne sont pas pris en considération dans le cadre de la présente enquête.

1.2.1 Historique

Le souci de stimuler l'économie et d'accroître l'emploi a, un peu partout en Europe, créé une concurrence fiscale. Les entreprises étrangères sont incitées, par le biais de régimes favorables spécifiques, à investir sur le marché local.

La plupart des incitants belges se situent au niveau de l'impôt des sociétés³. Le régime spécial des cadres étrangers constitue, à cet égard, une exception, en ce sens que les avantages sont apparemment accordés à des personnes physiques. Toutefois, il s'agit également de mesures favorables pour les entreprises, qui peuvent de cette manière bénéficier d'une diminution des charges salariales belges élevées pour ce qui est de leur personnel d'encadrement de haut niveau venu travailler en Belgique.

Dès la fin des années cinquante, les rémunérations des cadres américains ont pu être temporairement exonérées d'une part appréciable de l'impôt. Dans les années soixante et septante, le régime a subi de nombreuses modifications qui en ont systématiquement étendu le champ d'application.

En 1979 a été publiée une nouvelle circulaire réformant fondamentalement le régime. Toutefois, différentes décisions judiciaires ont qualifié d'illégale la circulaire – plus précisément, les dispositions prévoyant un forfait supplémentaire pour charges d'exploitation.

Le Gouvernement a néanmoins estimé que les motivations sous-tendant le régime gardaient toute leur pertinence. Il a, par conséquent, décidé d'instaurer un nouveau régime, axé sur les mêmes objectifs, mais plus conforme aux dispositions légales.

1.2.2 Cadre légal et réglementaire

La circulaire du 8 août 1983

C'est en vain qu'on cherchera, dans le Code des impôts sur les revenus ou ailleurs, des articles de loi relatifs au régime spécial d'imposition des cadres étrangers. En effet, le régime a été exclusivement instauré par la voie d'une circulaire administrative, la fameuse circulaire du 8 août 1983 (dénommée, ci-après, la circulaire)⁴. Les auteurs se sont, toutefois, efforcés de prévoir une base légale en se rattachant à des notions fiscales connues et réglées par la loi. Il s'agit, en l'occurrence, des remboursements exonérés d'impôts des dépenses

³ On connaît les centres de coordination, les centres de distribution et les centres de services.

⁴ Circulaire RH. 624/325.294 du 8 août 1983.

propres à l'employeur, de la qualification de non-habitant du Royaume et de l'exonération d'impôt pour les revenus tirés de prestations de travail fournies à l'étranger.

Article 31, 1°, du C.I.R. 1992: les dépenses propres à l'employeur

Article 31 du C.I.R. 1992: *Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur. Elles comprennent notamment: 1° les traitements, salaires [...] même accidentels, obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur [...]*

Cet article dispose que les rémunérations qui constituent uniquement le remboursement de dépenses à considérer comme étant propres à l'employeur ne sont pas imposables dans le chef du travailleur. Appliqué aux cadres étrangers, ce principe signifie que les dépenses supplémentaires, souvent considérables, auxquelles le cadre est confronté en raison de son détachement peuvent être remboursées par l'employeur sans être soumises à l'impôt.

L'article 32, deuxième alinéa, 1°, du C.I.R. 1992 prévoit un régime identique pour les rémunérations des dirigeants d'entreprise.

Article 3 et article 227 du C.I.R. 1992: qualité de non-habitant du Royaume

Article 3, § 1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992: *Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques, les habitants du Royaume, c'est-à-dire: 1° les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune [...]*

Article 227 du C.I.R. 1992: *Sont assujettis à l'impôt des non-résidents: 1° les non-habitants du Royaume [...]*

Pour déterminer la qualité d'habitant du Royaume, la circulaire prétend suivre les règles de droit commun des articles 3 et 227 du C.I.R. 1992. Il ressort de la lecture conjointe de ces deux articles qu'un individu est considéré comme non-habitant du Royaume aussi longtemps qu'il n'est pas certain qu'il a établi en Belgique son domicile ou le siège de sa fortune.

Article 5 et article 228 du C.I.R. 1992: ampleur de l'obligation fiscale

Article 5 du C.I.R. 1992: *Les habitants du royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger.*

Article 228 § 1^{er} du C.I.R. 1992: *L'impôt est perçu exclusivement sur les revenus produits ou recueillis en Belgique et qui sont imposables.*

La détermination de la qualité de non-habitant du Royaume est essentielle pour l'application du régime spécial d'imposition. La qualité d'habitant du Royaume ou de non-habitant du Royaume est, en effet, déterminante pour l'assujettissement, respectivement, à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des non-résidents. Pour les personnes qui tirent (une partie de) leurs revenus de l'étranger, cet élément constitue une différence essentielle, l'obligation fiscale en matière d'impôt des personnes physiques s'étendant aux revenus mondiaux, alors que les non-résidents ne sont imposables que sur leurs revenus d'origine belge.

1.2.3 Champ d'application du régime spécial d'imposition

Pour que puisse être accordé le statut de cadre étranger, il y a lieu de remplir un certain nombre de conditions ayant trait à la nationalité du travailleur, au caractère multinational de l'employeur et à la nature de la fonction exercée.

Nationalité du travailleur

La circulaire prescrit que seuls ceux qui «possèdent la nationalité étrangère» peuvent prétendre à un statut spécial. L'administration interprète cette prescription comme signifiant que seuls entrent en considération ceux qui ne possèdent pas la nationalité belge. Il en résulte que, outre les personnes possédant exclusivement la nationalité belge, les binationaux – soit ceux qui ont une nationalité en plus de la nationalité belge – sont également exclus.

Caractère international de l'employeur

Le séjour des cadres en Belgique doit résulter des faits suivants:

- détachement dans le pays par des entreprises étrangères pour y travailler temporairement, soit dans un ou plusieurs établissements de ces sociétés, soit dans une ou plusieurs sociétés placées sous le contrôle de ces sociétés;
- détachement dans le pays par des entreprises étrangères faisant partie d'un groupe international pour y travailler temporairement dans une ou plusieurs sociétés belges faisant partie de ce même groupe ou dans un bureau de contrôle ou de coordination des entreprises qui travaille au sein de ce groupe;
- engagement direct à l'étranger par une société belge, filiale d'une société étrangère ou par une entreprise belge faisant partie d'un groupe international pour travailler temporairement dans la société belge ou l'entreprise même ou dans un bureau de contrôle ou de coordination établi en Belgique par le groupe international.

Nature de la fonction exercée

Seules les catégories suivantes entrent en considération pour le régime spécial d'imposition.

- Les «vrais» cadres étrangers. Il s'agit des travailleurs qui exercent des fonctions qui requièrent une connaissance et une responsabilité particulières, à savoir une fonction de dirigeant. Le personnel exerçant une fonction inférieure ou subalterne et pouvant être remplacé par du personnel belge n'est dès lors pas éligible au régime en cause.
- Chefs d'entreprises exerçant dans les entreprises ou établissements susmentionnés des fonctions réelles et permanentes.
- Le personnel qui n'a pas la qualification de cadre aux termes de la définition mentionnée ci-dessus, mais qu'il est difficile, voire impossible, en raison d'une spécialisation exceptionnelle, de recruter sur le marché du travail interne.
- Les chercheurs étrangers qui sont occupés en Belgique dans des centres ou laboratoires de recherche scientifique. La condition mentionnée ci-dessus

selon laquelle l'employeur doit faire partie d'un groupe international ne s'applique pas à cette catégorie.

1.2.4 Avantages fiscaux

Les avantages fiscaux du régime particulier se situent à deux niveaux. D'abord, le régime est caractérisé par une application très souple de la notion de «*dépenses propres à l'employeur*», une distinction devant être opérée entre les frais qui présentent un caractère unique et ceux qui sont de nature répétitive.

Ensuite, les revenus qui ne découlent pas d'activités effectuées en Belgique sont exclus de la base imposable. Ce deuxième avantage constitue le grand attrait de ce régime de faveur.

Dépenses propres à l'employeur

Le remboursement de dépenses supplémentaires, effectué par l'employeur, supportées en premier lieu par le travailleur et résultant directement du détachement ou de l'occupation du travailleur en Belgique ne constitue pas pour le travailleur une rémunération ou un quelconque autre avantage imposable. En effet, le but de ces remboursements est de prémunir le travailleur contre une situation d'appauvrissement au cas où le séjour en Belgique entraînerait des frais supérieurs à ceux qu'il devrait supporter s'il était resté dans le pays d'origine.

La circulaire donne une liste non limitative de dépenses de nature répétitive propres à l'employeur. La distinction établie entre les frais uniques et récurrents est importante en raison de la restriction qu'impose l'administration pour cette dernière catégorie.

➤ *Frais et charges uniques*

- Frais de déménagement

Il faut entendre par là tant les frais encourus suite au déménagement en Belgique que ceux occasionnés lors du retour ultérieur dans le pays d'origine. Sont visés non seulement les frais de déplacement au sens strict, comme les factures payées à la firme de déménagement, mais aussi la T.V.A. et les droits d'entrée dus pour l'importation (et une éventuelle exportation ultérieure) de biens.

- Frais d'aménagement d'une habitation en Belgique

Ils concernent, en l'occurrence, uniquement les frais très étroitement liés au bien immobilier même, comme les travaux de tapisserie et de peinture, raccordement téléphonique, etc. Les frais de mobilier et d'appareils ménagers ne sont, en revanche, pas acceptés.

- Perte suite à la vente (forcée) d'actifs du patrimoine

A la suite de circonstances diverses (comme le manque de temps), il peut arriver, par exemple lors de la vente de l'habitation dans le pays d'origine, qu'un prix normal n'ait pas été obtenu. Lorsque la perte peut être démontrée de manière sérieuse, ces frais peuvent être considérés comme des dépenses propres à l'employeur.

➤ *Dépenses et charges répétitives*

- Frais de logement

Il va de soi que les frais de logement remboursés n'entrent pas totalement en considération pour une exonération d'impôts. Seule la différence positive entre les frais (hypothétiques) exposés dans le pays d'origine et le coût non excessif en Belgique peut être considérée comme une dépense propre à l'employeur.

Parmi les frais de logement belges sont admis, en cas de location d'une habitation, le loyer payé et les charges locatives supportées par le cadre à la décharge du propriétaire. S'ils concernent une habitation dont le cadre est propriétaire, les frais de logement sont fixés à concurrence de 100/60 du revenu cadastral indexé.

La différence peut être calculée en utilisant, soit des tableaux comparatifs ou des publications statistiques au niveau international, soit une méthode de calcul forfaitaire, comme défini dans la *Note technique* établie annuellement par l'administration des impôts⁵.

- Coût de la vie

Au cas où la comparaison entre la Belgique et le pays d'origine présente une différence positive en ce qui concerne le coût pour commodités de vie, le remboursement de ces frais doit être considéré comme une dépense propre à l'employeur. En l'occurrence aussi, pour déterminer le surcoût, il est possible d'utiliser des comparaisons et des études internationales sérieuses. Il est également possible de recourir à un mode de calcul forfaitaire, basé sur les instructions reprises dans la note technique précitée.

- Frais d'enseignement

Le caractère temporaire de principe du détachement en Belgique aura souvent pour effet que les enfants qui accompagnent l'intéressé suivent un enseignement dans des écoles internationales ou privées mieux adapté aux connaissances linguistiques et à l'expérience scolaire déjà acquise. Pour autant qu'il s'agisse d'enfants en âge scolaire et que les frais exposés soient raisonnables, le remboursement par l'employeur est exonéré d'impôt.

Les dépenses supplémentaires d'enseignement des enfants à l'étranger sont également admissibles, mais doivent être déterminées au cas par cas.

- Frais d'un voyage annuel vers le pays d'origine

D'un point de vue strictement juridique, il est excessivement difficile de définir quels sont les frais propres à l'employeur pour ces dépenses ainsi que pour les frais de voyage cités ci-après. L'inscription de ces postes dans la circulaire est dès lors plutôt motivée par des considérations pragmatiques et de sensibilité sociale.

Les frais des membres de la famille accompagnants sont également inclus. Pour les voyages en avion ne sont admis que les frais de déplacement en classe économique.

⁵ La *Note technique* est un manuel très concis, mis à jour chaque année et envoyé aux employeurs concernés, fournissant des directives concernant la décomposition d'un certain nombre de frais. Le calcul se base sur des coefficients qui reflètent les différences de niveau de vie entre les pays.

- Frais de voyage à la suite de circonstances spéciales

Il faut entendre par là le décès ou une maladie grave de parents proches du cadre ou de son épouse.

- Frais de voyage des enfants qui étudient à l'étranger

En vertu de la circulaire, deux voyages par an maximum sont admis par année et par enfant.

- Pertes locatives

Tout comme pour la vente d'éléments du patrimoine examinée ci-dessus, des circonstances diverses, comme le manque de temps, peuvent être à l'origine du fait que l'habitation dans le pays d'origine ne soit pas louée ou le soit à un prix anormalement bas. La différence positive entre la valeur locative normale et les recettes réelles peut alors être compensée par l'employeur à titre de dépenses propres à l'employeur et exonérée d'impôt.

- Différences de cours de change

Lorsqu'un cadre subit une perte de pouvoir d'achat du fait que le cours de la devise étrangère dans laquelle son salaire est fixé contractuellement baisse par rapport à la devise belge, l'indemnité payée à cet effet constitue une dépense propre à l'employeur. Même si le salaire n'est pas exprimé en monnaie étrangère, une indemnité de cours de change peut, dans certaines conditions, être accordée pour les obligations contractées en monnaie étrangère par le cadre.

- Egalisation fiscale

Par égalisation fiscale, on entend l'indemnité que l'employeur octroie au cadre pour le dédommager du montant plus élevé d'impôt sur les revenus qui doit être supporté à la suite de son détachement ou de son activité en Belgique.

Dans la circulaire, l'assimilation explicite de la pression fiscale complémentaire à une dépense propre à l'employeur est entièrement liée au niveau, reconnu généralement élevé, de l'impôt belge sur le travail. Si cette possibilité n'avait pas été prévue, il en aurait résulté pour l'employeur une croissance énorme de la charge salariale brute pour assurer au cadre le niveau du revenu net initial dont il bénéficiait dans son pays d'origine

➤ *Constatation et limitation des dépenses propres à l'employeur*

- Constatation

Il appartient à l'employeur de démontrer que les remboursements correspondent au montant réel des dépenses supplémentaires et ont servi à indemniser le cadre pour les frais et pertes supplémentaires. De même, certaines indemnités fixées forfaitairement sont admissibles, pourvu qu'elles soient déterminées selon des critères sérieux et concordants.

De grands groupes internationaux qui pratiquent une politique de rémunération nette disposent bien souvent de critères d'indemnisation détaillés pour les cas de détachement international de travailleurs. Le plus souvent, ces forfaits sont établis en fonction d'études spécialisées réalisées sur une base commerciale, par des organisations internationales⁶. A condition de s'en

⁶ Les plus connues sont MICA et O.R.C.

tenir, de manière cohérente, à une même étude, et, partant, de ne pas combiner les éléments les plus avantageux de différentes études, la plupart de ces critères sont acceptés par le fisc.

Au cas où les cadres étrangers reçoivent une rémunération brute et qu'il n'est donc pas établi de distinction entre l'indemnité même qui rétribue l'activité professionnelle et le remboursement de dépenses supplémentaires exposées propres à l'employeur, la circulaire prescrit que, sous le contrôle de l'administration, l'employeur devra fournir le montant détaillé de ces remboursements. Pour éviter des abus et standardiser quelque peu le mode de calcul, l'administration a, depuis 1983, fixé des directives dans la *Note technique* pour trois dépenses récurrentes bien spécifiques.

La *Note technique*, adaptée annuellement, contient une méthode de calcul pour le différentiel de coût du logement, de coût de la vie et d'impôt entre la Belgique et le pays d'origine du cadre.

Une première étape pour déterminer les frais susmentionnés est le calcul du salaire de base. A cet effet, le salaire de base brut belge est d'abord diminué de l'indemnité d'expatriation. Celle-ci s'élève à 10% ou 15% en fonction du pays d'origine, selon qu'il se situe en Europe ou non. Le résultat obtenu est multiplié par un index qui reflète la différence de niveau de salaire entre la Belgique et le pays d'origine concerné.

A l'aide du salaire de base ainsi obtenu, les trois différentiels précités sont calculés comme suit:

- Indemnité de coût de la vie: limitée à 5% du salaire de base, avec un maximum de 2.478,94 euros (100.000 francs).
- Frais de logement: la différence entre les frais de logement en Belgique et ceux du pays d'origine fixés forfaitairement à 12% du salaire de base. Les frais de logement en Belgique sont calculés différemment suivant qu'il s'agit d'une habitation louée, d'une habitation en propriété ou d'une habitation mise à disposition.
 - ⇒ Habitation louée: la somme du loyer réel et des charges locatives.
 - ⇒ Habitation en propriété: 100/60 du revenu cadastral indexé fois 2 (fois 1,25 dans le cas d'un revenu cadastral non indexé en dessous de 743,68 euros (30.000 francs).
 - ⇒ Habitation mise à disposition: calcul conforme aux règles applicables en matière d'avantages en nature.
- Egalisation fiscale: lors du calcul de la différence entre l'impôt belge et l'impôt étranger, on se fonde, dans les deux cas, sur le salaire de base dans le pays d'origine.

- Limitation

A l'exception des frais et charges uniques et des frais d'enseignement, les frais propres à l'employeur ne sont acceptés que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant maximum déterminé.

Ce maximum a été fixé à 11.250,00 euros (anciennement 450.000 francs) pour les cadres de sociétés de production et à 29.750,00 euros (anciennement 1.200.000 francs) pour les cadres des bureaux de contrôle et de coordination, des centres de recherche scientifique et des laboratoires scientifiques.

Exonération des activités effectuées à l'étranger

La reconnaissance de la qualité de non-résident constitue la pierre angulaire du régime spécial. Alors que les habitants du Royaume sont, en principe, soumis à l'impôt des personnes physiques sur leur revenu acquis dans n'importe quel pays du monde, l'assujettissement à l'impôt dans le cadre de l'impôt des non-résidents (I.N.R.) ne porte que sur les revenus obtenus en Belgique.

Il en résulte qu'après déduction des indemnités pouvant être considérées comme des remboursements de dépenses propres à l'employeur, l'ensemble du paquet des rémunérations doit être scindé en deux parties se rapportant, d'une part, à l'activité professionnelle exercée en Belgique et, d'autre part, à celle exercée à l'étranger.

La circulaire donne un certain nombre d'instructions concernant les modalités de cette décomposition.

D'abord, il faut s'appuyer sur les données particulières éventuelles régissant la répartition de la rémunération totale. Le texte de la circulaire est toutefois extrêmement sommaire sur ce point («*A défaut d'autres éléments, le cadre intéressé...*», précision immédiatement suivie de l'examen de l'autre méthode). Dans la pratique, elles visent vraisemblablement l'existence d'un contrat de travail séparé avec un employeur étranger du même groupe dans lequel la rémunération pour les prestations étrangères est décrite séparément. Toutefois, l'administration n'acceptera cette répartition que si elle est raisonnable en fonction du temps de travail effectué et de la fonction exercée. Cette méthode est d'ailleurs rarement utilisée.

A défaut d'«autres éléments», l'administration introduira un forfait fictif en considérant que le cadre est rémunéré d'une manière identique pour ses prestations en Belgique et à l'étranger. La rémunération imposable est obtenue en multipliant la rémunération annuelle totale par une fraction, dont le numérateur contient le nombre de journées de travail accomplies en Belgique et le dénominateur le nombre total de journées accomplies.

Ne sont pas compris dans les jours de travail les week-ends, les jours fériés, les jours de vacances et les jours de maladie justifiés par une attestation. Dans le cas de voyages à l'étranger à caractère professionnel durant plusieurs jours, le jour du départ est considéré comme un jour de travail effectué en Belgique, mais non le jour du retour en Belgique.

1.3 Organisation administrative et formalités à accomplir

1.3.1 Organisation

Comme tel est toujours le cas au sein des administrations fiscales, les services peuvent être répartis entre la direction centrale (l'administration centrale, établie dans la Tour des finances) et les services extérieurs décentralisés.

Au sein de l'administration centrale, c'est la Direction 1/6 de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus qui est compétente en matière de cadres étrangers. Ce service est également chargé d'autres tâches, si bien que le directeur et deux de ses fonctionnaires ne consacrent qu'une partie de leur temps à la matière relative aux cadres étrangers.

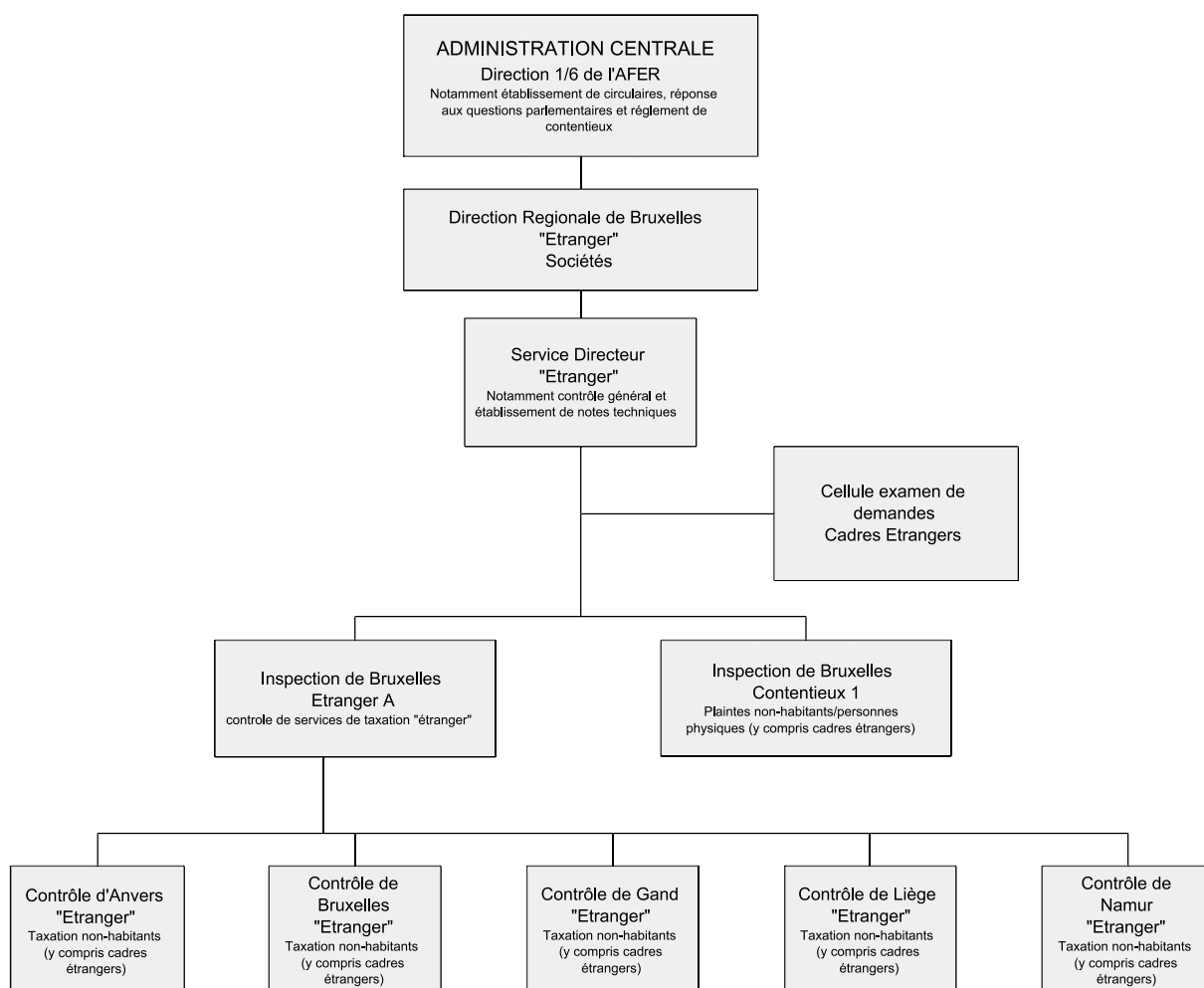
Cette matière est caractérisée – probablement en raison de la spécificité de l'objet – par le transfert de facto d'une grande partie des responsabilités aux services extérieurs, et principalement au Service du directeur «Etranger» établi à la Place Jean Jacobs, à 1000 Bruxelles.

Le directeur «Etranger» est le chef hiérarchique de la cellule qui examine les demandes de reconnaissance et des divers services d'inspection et de contrôle.

Une particularité de l'organisation est que tous ces services qui s'occupent en grande partie de personnes physiques relèvent de la direction régionale «Sociétés» de Bruxelles II.

L'organigramme ci-après présente un aperçu schématique des différents services avec leurs tâches et compétences respectives.

Organigramme



1.3.2 Formalités à accomplir

Pour bénéficier de l'application du régime spécial, l'employeur est tenu d'introduire une demande unique auprès du directeur du service «Etranger». Lorsque plusieurs cadres sont concernés en même temps, la demande peut être conjointe.

Constitution du dossier de demande

Un dossier de demande complet se compose de deux parties.

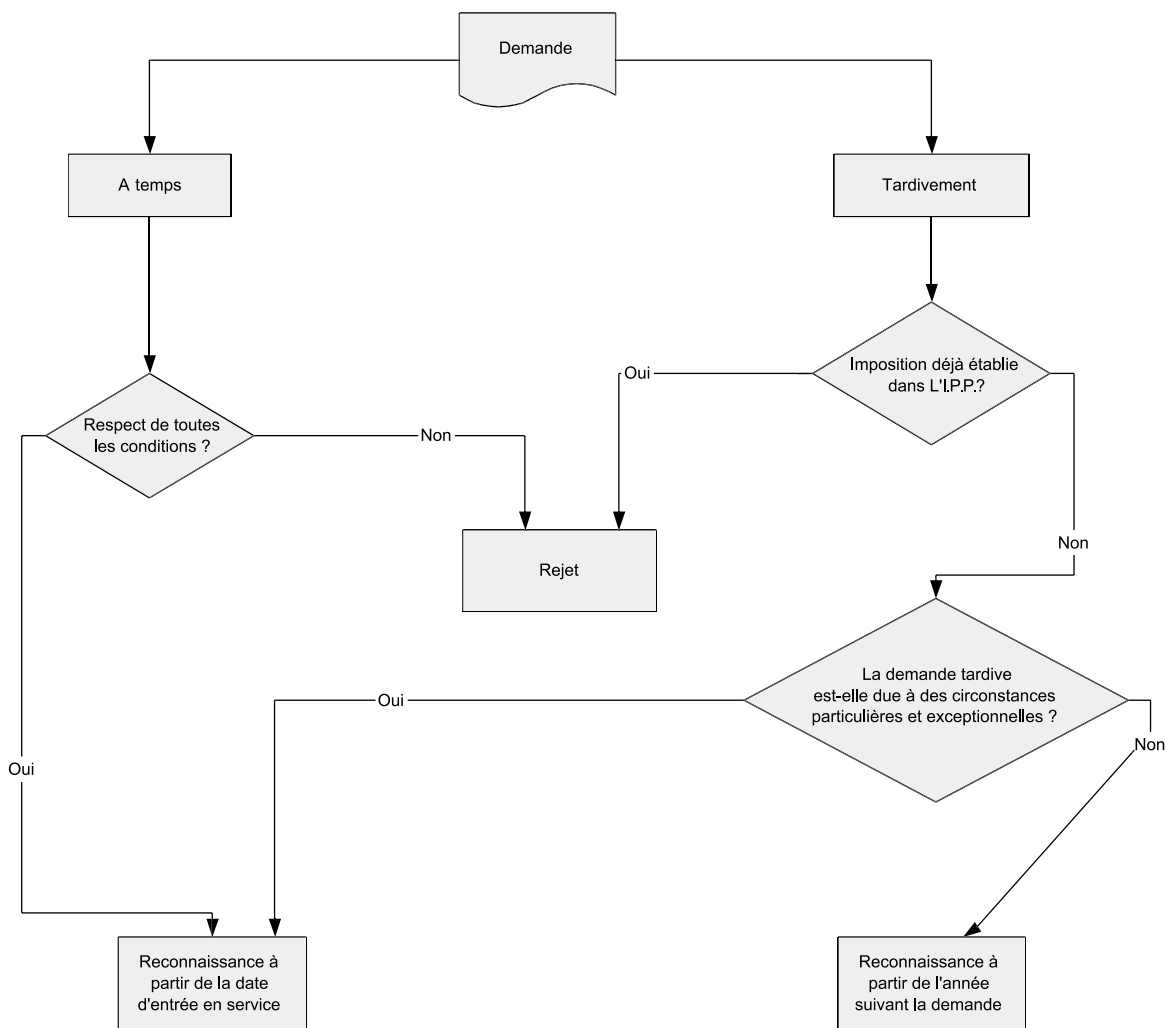
D'abord, il revient à l'employeur de démontrer qu'il appartient à un groupe international ou qu'il possède la qualification de centre de recherche scientifique. En outre, la politique de rémunération doit être exposée, notamment, les modalités de remboursement des dépenses propres à l'employeur.

Cette partie générale de la demande ne doit être complétée qu'une seule fois. Lors de demandes ultérieures de nouveaux cadres, il suffit de s'y référer.

La deuxième partie concerne un volet individuel par cadre concerné. Pour uniformiser les demandes, l'administration fournit, sur demande, un formulaire de renseignements type. Le travailleur est tenu de répondre à bon nombre de questions devant permettre de se faire une idée sur le bien-fondé du statut de cadre étranger revendiqué. Les questions visent à sonder, le niveau de formation, les données personnelles de tous les membres de la famille, les liens professionnels et patrimoniaux avec la Belgique et avec le pays d'origine, etc. C'est surtout la preuve de liens permanents avec le pays d'origine qui est essentielle pour démontrer la qualité de non-résident.

Délai pour le dépôt de la demande

En principe, la demande doit être introduite dans les six mois à compter du premier jour du mois qui suit celui de l'activité ou du détachement en Belgique. Toutefois, comme décrit dans le schéma qui suit, une demande tardive peut également aboutir à une reconnaissance, pour autant qu'aucun montant d'enrôlement définitif d'impôt en matière d'impôt des personnes physiques ne soit pas encore intervenu. Le moment où la reconnaissance prend effet dépendra, dans ce cas, de la réponse à la question de savoir si le retard ne peut pas être attribué à des circonstances particulières et exceptionnelles.



1.4 Impact du régime de faveur

A l'aide de quatre exemples chiffrés concrets, un aperçu est donné des différents résultats fiscaux auxquels peuvent mener des situations pratiquement identiques d'activité internationale.

Quatre sociétés multinationales britanniques concurrentes décident, chacune, de détacher leur auditeur le plus qualifié (Michael, Ian, Bert et John) pendant une durée indéterminée dans leurs filiales respectives à Bruxelles. Tous les quatre exerceront ici une fonction de cadre supérieur. En outre, ils exerceront 40% de leurs prestations dans une autre filiale du même groupe à Eindhoven.

Michael, Ian et John sont mariés et s'établissent avec leur famille en Belgique. Bert est célibataire.

Tous les quatre possèdent la nationalité britannique. Les parents de Bert ont émigré de Belgique en Grande-Bretagne peu après sa naissance. Quoiqu'il ne parle aucune langue usitée en Belgique et que tous les liens avec ce pays aient été rompus, il a gardé la nationalité belge.

En dépit de leur situation professionnelle quasiment identique, il se pourrait très bien que, pour des raisons diverses, ils relèvent tous les quatre d'une situation

fiscale totalement différente. L'exemple chiffré considère que les activités effectuées aux Pays-bas et en Belgique sont rémunérées de la même manière et sont directement proportionnelles au temps de travail effectué.

MICHAEL

- Michael n'est pas reconnu comme cadre étranger (par exemple, parce qu'il ne ressort pas des éléments factuels que le centre de ses intérêts personnels et économiques soit fixé en permanence Grande-Bretagne. Il obtient, par hypothèse, un score négatif pour tous les critères appliqués par l'administration.)
- Puisqu'il s'est établi avec son ménage en Belgique, il est, en vertu de l'article 3, § 2, alinéa 2, du C.I.R. 1992, présumé être de manière irréfragable habitant du Royaume de Belgique.
- Il n'entre pas davantage en considération pour un *salary split*⁷, parce que – par hypothèse – il satisfait aux trois conditions du régime des 183 jours⁸.

Michael sera, par conséquent, imposable dans le pays de résidence sur l'ensemble de sa rémunération.

IAN

- Ian se trouve dans la même situation que Michael, si ce n'est qu'il peut, en ce qui le concerne, prétendre à un *salary split*, parce – par hypothèse – il ne satisfait pas à la deuxième ou la troisième condition du régime des 183 jours.

40% de ses revenus seront imposés dans l'Etat d'activité (soit les Pays-Bas) et échapperont ainsi partiellement à la progressivité de l'imposition. 60% seront imposés dans le cadre de l'impôt des personnes physiques belge, avec application toutefois de la clause de réserve de progressivité⁹.

BERT

- Bert peut justifier légitimement qu'il n'a établi en Belgique ni son domicile ni le siège de sa fortune. Puisqu'il est célibataire, la présomption irréfragable de l'article 3, §2, alinéa 2, du C.I.R. 1992 (endroit où est établi le ménage) ne lui est pas applicable.

⁷ L'activité scindée, appelée habituellement *salary split*, permet au contribuable d'échapper dans une certaine mesure à la progressivité de l'imposition. Dans la plupart des pays, la situation est telle que la taxation est effectuée de manière progressive par paliers. Chaque tranche de revenus supplémentaire fait l'objet d'une imposition plus lourde que la précédente. En répartissant le revenu et l'obligation fiscale entre différents pays, l'intéressé pourra bénéficier plusieurs fois des tranches inférieures et, partant, réaliser une sensible économie d'impôt.

⁸ Sur le plan international, la règle de base suivante prévaut: l'Etat d'activité (en l'occurrence, les Pays-Bas) taxe les rémunérations de ses non-habitants pour les activités qui y sont effectuées et le pays de résidence (en l'occurrence, la Belgique) les exonère. Ce principe est énoncé à l'article 15 du traité modèle de l'O.C.D.E. et est suivi par la plupart des pays avec lesquels la Belgique a conclu des conventions préventives de la double imposition (*Convention modèle tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et le patrimoine, rapport du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E., 1977*). Une exception à cette règle est le régime des 183 jours qui veut que l'Etat de résidence (en l'occurrence, la Belgique) est quand même habilité à procéder à une taxation complète lorsqu'il est satisfait simultanément aux trois conditions suivantes:

- le travailleur ne séjourne ou ne travaille pas plus de 183 jours par an dans l'Etat d'activité;
- les rétributions ne sont pas payées par une entreprise de l'Etat d'activité ou en son nom;
- Les rétributions ne sont pas à la charge d'un établissement fixe ou d'une base de l'entreprise dans l'Etat d'activité.

Autrement dit, dès qu'une des conditions n'a pas été remplie prévaut à nouveau la règle générale qui prévoit que seul l'Etat d'activité peut imposer les revenus des activités qui y sont exercées. Le cadre étranger qui envisagerait un *salary-split* devra donc veiller dans la pratique à ce qu'au moins une de ces trois conditions ne soit pas remplie.

⁹ La technique de la réserve de progressivité implique qu'à proprement parler, seul le revenu belge soit imposé, mais au taux qui serait applicable si tous les revenus avaient été d'origine belge. Il en résulte concrètement que le fisc calculera l'impôt sur la totalité du revenu, donc y compris les revenus étrangers, et déduira ensuite de ce montant la partie qui porte proportionnellement sur les revenus étrangers.

- Sa demande de reconnaissance comme cadre étranger est toutefois refusée sur la base du fait qu'il possède, outre la nationalité britannique, également la nationalité belge.

Bert sera imposé à raison de 40% aux Pays-Bas et de 60% à l'impôt des non-résidents belge. Il n'est pas fait état de la clause de réserve de progressivité dans l'I.N.R. Du fait de la séparation en deux bases d'imposition inférieures, il échappera deux fois partiellement à la progressivité de l'imposition.

JOHN

- John est reconnu comme cadre étranger. Conformément aux dispositions de la circulaire, l'administration n'appliquera pas la présomption irréfragable de l'article 3, § 2, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Le revenu des activités exercées aux Pays-Bas (40%) reste de facto non imposable. Le revenu belge est imposé dans l'I.N.R. (aucune réserve de progressivité).

Les chiffres figurant dans l'exemple suivant n'ont qu'une valeur indicative. Des facteurs personnels et des règles d'imposition nationale différentes donneront en réalité des calculs différents. Ce qui est pertinent à cet égard est l'importance relative des chiffres et des différences. Pour des raisons de facilité, il a été considéré que les règles fiscales et parafiscales sont identiques aux Pays-Bas et en Belgique. Toutefois, les charges salariales belges vues dans un contexte international sont reconnues comme étant très élevées, ce qui aura pour effet d'accentuer le plus souvent les différences entre les quatre situations examinées ci-dessous.

	Variante 1 Michael	Variante 2 Ian	Variante 3 Bert	Variante 4 John
Régime de taxation en Belgique	Impôt des personnes physiques	Impôt des personnes physiques avec réserve de progressivité et <i>salary split</i>	Impôt des non-résidents avec <i>salary split</i> (sans réserve de progressivité)	Impôt des non-résidents (statut de cadre étranger)
	Impôt des personnes physiques 100% belge	Impôt des personnes physiques 60% belge (avec réserve de progressivité) et 40% néerlandais	Impôt des non-résidents 60% belge (sans réserve de progressivité) et 40% néerlandais	Impôt des non-résidents 60% belge
(en euros)				
Salaire net	75.000,00	75.000,00	75.000,00	75.000,00
A verser à l'Etat belge (fiscal et parafiscal)	149.068,26	84.657,87	73.453,49	73.453,49
A verser à l'Etat néerlandais (fiscal et parafiscal)	0,00	38.906,46	38.906,46	0,00
Charge salariale totale pour l'employeur	224.068,26	198.564,33	187.359,95	148.453,49

Cet exemple chiffré démontre clairement ce qui suit:

- des situations professionnelles et personnelles très similaires peuvent résulter dans des traitements fiscaux très différents;
- le statut de cadre étranger, considéré d'un point de vue financier, est très avantageux. L'argument parfois invoqué selon lequel un même résultat est atteint lorsqu'un système de *salary split* est appliqué est démenti dans les faits en raison de la non-imposition de facto à l'étranger.

1.5 Questions d'audit et méthodologie

Après une étude de la littérature spécialisée et des entretiens avec plusieurs responsables au sein de l'administration, il a été décidé d'axer l'audit sur les thèmes suivants.

Légalité du régime spécial

L'instauration du régime des cadres étrangers par voie de circulaire a découlé directement du fait que les hautes instances judiciaires ont jugé la réglementation antérieure contraire à la loi. Les auteurs de la circulaire de 1983 se sont dès lors efforcés de la faire correspondre étroitement aux dispositions du droit commun. Alors que, depuis 1983, les dispositions de la circulaire n'ont, pour ainsi dire, pas été modifiées, il n'en va pas de même d'un certain nombre d'articles de loi sur lesquels les avantages ont été fondés. La doctrine signale dès lors, dans une mesure sans cesse croissante, le caractère *contra legem* de la circulaire.

Outre des considérations générales relatives à l'instauration d'un régime dérogatoire par le biais d'une circulaire, c'est, en particulier, pour les trois éléments suivants qu'il a été examiné s'ils sont compatibles avec les règles de droit nationales et internationales:

- la présomption de non-résidence;
- l'obligation de posséder la nationalité étrangère;
- l'exonération des rémunérations afférentes aux activités exercées à l'étranger.

Fonctionnement des services

- Reconnaissance

L'application du régime spécial d'imposition dépend de la reconnaissance préalable de la qualité de cadre étranger. Cette reconnaissance est précédée d'une enquête au cours de laquelle il est vérifié si l'employeur et le travailleur satisfont à toutes les conditions. L'exécution de cette enquête de reconnaissance a été testée au moyen d'un sondage.

- Contrôle des déclarations

Dans le cadre du présent audit, l'attention ne s'est pas portée sur les risques généraux en matière de contrôle, propres à chaque déclaration. Ceux-ci ont déjà été évoqués dans le cadre d'audits antérieurs effectués par la Cour des comptes.

Deux postes spécifiques au régime fiscal spécial ont, par contre, été contrôlés, à savoir:

- la réglementation dérogatoire en matière de détermination des dépenses propres à l'employeur;
- la vérification des «journées prestées à l'étranger» bénéficiant de l'exonération.

A cet effet, il a été fait usage d'entretiens, de données statistiques et d'informations obtenues sur la base d'un sondage exécuté dans plusieurs bureaux de contrôle.

- Echange international de données

Ici se pose la question de savoir si la Belgique est tenue, en vertu de conventions internationales, de communiquer certaines informations aux administrations fiscales étrangères. En effet, ainsi qu'il a été signalé plus haut, la compétence fiscale peut, dans certains cas, s'étendre à l'étranger. Il a été vérifié de quelle manière l'échange d'informations est organisé et si les possibilités sont effectivement utilisées pour éviter que certaines obligations fiscales ne bénéficient d'une exonération importante, mais induite, de l'impôt.

- Comparaison avec des régimes de faveur similaires en Europe

Un tableau récapitulatif expose les similitudes et les différences entre le régime belge et les régimes de faveur étrangers dont bénéficient les expatriés.

- Harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne

Dans le cadre de l'Union européenne, les régimes d'imposition «concurrentiels» sont actuellement fortement contestés. Bien que le régime spécial d'imposition des cadres étrangers ait été épargné jusqu'à présent, il est néanmoins utile d'évaluer dans quel sens la politique européenne évolue.

- Efficacité du régime spécial

La question de savoir si les objectifs sous-tendant le régime spécial sont atteints est primordiale, car elle touche directement à la raison d'être du régime.

Pour ce qui est de la formulation des objectifs, il a été possible de se référer aux documents politiques officiels. Par la suite, la réalisation des objectifs, ainsi que le lien causal avec la politique menée, ont été examinés sur la base de chiffres et d'entretiens.

- «Coût» du régime spécial

Une question parlementaire de 1999 de M. Leterme, membre de la Chambre des représentants, fait état d'un revenu pour les entreprises estimé à 75 milliards de francs¹⁰.

Au moyen d'un sondage, on s'est efforcé d'aboutir à une évaluation réaliste des différents paramètres qui influent sur le coût du régime.

¹⁰ Questions et réponses. Ch. repr. 1998-99, 24 février 1999, p. 121 (Question n° 1666 Leterme).

Chapitre 2

Résultats de l'audit

2.1 Légalité du régime spécial

2.1.1 Généralités

Le régime fiscal spécial repose exclusivement sur une circulaire administrative. A l'époque où cette circulaire a été diffusée, une initiative législative n'a pas été jugée opportune du fait qu'une circulaire permettait de réagir de manière plus souple aux modifications économiques et sociales. Rétrospectivement, on ne peut que constater que la circulaire, au contraire de la législation fiscale en constante évolution, est restée inchangée pendant presque 20 ans.

En général, on peut d'ailleurs s'interroger sérieusement sur la légalité de la technique utilisée.

En effet, les articles 170 (aucun impôt ne peut être établi que par une loi) et 172 (nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi) de la Constitution restreignent fortement la liberté de manœuvre de l'administration. En vertu de l'article 108 de la Constitution, le pouvoir exécutif est certes autorisé à fixer des règles pour l'exécution des lois fiscales, mais il doit, à cet égard, respecter l'esprit et le but de la loi. En d'autres mots, une circulaire ne peut étendre le champ d'application d'une disposition légale, ni a fortiori la contredire. La portée d'une circulaire est purement d'ordre interne à l'administration et ne lie, ni le juge, ni le contribuable.

Certains auteurs, soutenus par une jurisprudence peu nombreuse, adoptent toutefois en l'occurrence un point de vue plus souple et défendent l'application du principe de confiance¹¹. En d'autres termes, le souci d'honorer les attentes suscitées par l'administration fiscale à l'égard d'une politique qu'elle suit primerait sur le strict respect du principe de légalité.

L'opinion qui prévaut largement dans la doctrine et la jurisprudence n'en reste pas moins que les principes de bonne administration ne permettent pas d'écarter le principe de légalité¹².

2.1.2 Présomption de non-résidence

La circulaire dispose qu'en ce qui concerne la détermination de la qualité de non-résident, les règles du droit commun sont d'application. Ces règles sont contenues dans une combinaison des articles 3 et 227 du C.I.R. 1992.

Les personnes physiques sont considérées comme des non-résidents aussi longtemps qu'il n'est pas établi qu'elles ont fixé en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune. Pour aboutir à cette conclusion, l'administration se procure, par le biais d'un questionnaire, diverses informations relatives aussi bien au cadre de vie personnel que professionnel des intéressés.

¹¹ Notamment GEENS, K., cité par LEUS, K., *Pseudo-législation*, Anvers-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1992, p. 355.; Anvers, 15 février 2000, commenté par POPPE, G., «Onwettelijk akkoord blijft gelden als fiscus het jarenlang aanvaard heeft», *Fisc. Act.* 2000, 11/1.

¹² *Questions et réponses*, Ch. repr. 2000-01, 13 novembre 2000, p. 8155 (Question n° 504 Pieters); Cassation AR F.98.0072.N, 3 novembre 2000, <http://www.Cass.be>; TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal 2000*, Bruxelles, Larcier, 2000, 0039 et s.

Pour admettre la non-résidence, l'administration exige la production d'un ensemble de données précises et concordantes faisant spécialement apparaître le caractère temporaire de l'activité exercée en Belgique. La circulaire dresse, aux n° 139/9 à 139/9.6 une liste non exhaustive de facteurs établissant le caractère temporaire de l'activité exercée en Belgique et pouvant trouver leur source tant dans la situation personnelle du cadre que dans la nature même de la fonction exercée.

Si cette pratique était défendable lors de l'introduction de la circulaire, il n'en va plus de même depuis que la loi du 6 juillet 1994¹³ a complété l'article 3, §2, du C.I.R. 1992 par la présomption que le domicile fiscal des personnes mariées qui, sur le plan de l'impôt, ne peuvent être considérées comme des isolés est déterminé par l'endroit où est établi le ménage. Il s'agit, en l'occurrence, d'une présomption irréfragable, instaurée dans le but de mettre fin à la tendance jurisprudentielle à considérer fiscalement comme des isolés les conjoints dont l'un travaille à l'étranger¹⁴.

Cette modification de la loi a, sur ce point, rendu illégal le régime des cadres étrangers, mais l'administration a d'emblée précisé dans une circulaire qu'elle n'appliquerait pas cette disposition aux cadres étrangers. Pour défendre ce point de vue, le ministre des Finances se prévaut de la réponse à une question parlementaire relative à la distinction entre «établissement» et «séjour»¹⁵. En l'occurrence, il est présumé qu'entre les deux notions existerait une différence de durée substantielle. A première vue, cet argument paraît logique. Il ne saurait, évidemment, être question que le simple fait pour le conjoint d'un cadre étranger de séjourner en Belgique pour de longues vacances ait soudainement pour effet de transformer son époux en résident de la Belgique. L'administration fait, d'ailleurs, preuve de logique en tolérant, avant de considérer quelqu'un comme un résident, un délai d'établissement d'une durée moyenne de 6 mois à 1 an pour une famille et de 24 mois pour un isolé fiscal.

La question de l'établissement de la famille en Belgique est, d'ailleurs, une question concrète, pour laquelle l'administration dispose par conséquent d'une certaine marge d'appréciation.

En matière de cadres étrangers, il ne s'agit toutefois pas de l'application d'une marge d'appréciation. Les termes de la circulaire du 3 janvier 1996 sont explicites:

«Les cadres étrangers [...] ne tombent pas sous l'application du nouvel art. 3, § 2, al. 2, C.I.R. 92. Le statut de non-résident de la Belgique ne peut par conséquent pas leur être retiré sur la base de cette disposition légale lorsqu'ils se sont établis en Belgique avec leur ménage.»

Il ne saurait, dès lors, faire aucun doute que, sur ce point, le régime spécial d'imposition est illégal et suscite un traitement inégal des cadres étrangers par rapport aux autres non-résidents.

Dans une affaire récente portée devant la Cour d'appel d'Anvers, le raisonnement est poussé plus loin. La question est posée de savoir si la réservation aux cadres étrangers de certaines catégories de dépenses propres à l'employeur n'implique pas une discrimination entre résidents et non-résidents. En l'occurrence, un cadre belge, résident en Belgique, souhaitait envoyer ses enfants dans une école internationale et considérer l'indemnité versée à cet effet par l'employeur comme un

¹³ Loi du 6 juillet 1994 portant des dispositions fiscales.

¹⁴ Circulaire RH. 31/467.439 du 3 janvier 1996.

¹⁵ *Questions et réponses*, Ch. repr. 1998-99, 24 février 1999, p. 23094 (Question n° 1665 Leterme).

remboursement exempté d'impôt de dépenses propres à l'employeur. L'intéressé jugeait cette position légitime en raison de sa carrière internationale. La Cour a posé à ce sujet une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage¹⁶.

2.1.3 Exigence de nationalité

Pour pouvoir bénéficier du régime spécial d'imposition des cadres étrangers, la circulaire pose comme condition que le cadre possède la nationalité étrangère. Cette règle est encore renforcée dans la pratique administrative. Outre l'exigence de posséder une nationalité étrangère, la possession simultanée éventuelle de la nationalité belge est considérée comme un motif d'exclusion absolu.

Cette règle est critiquée dans la doctrine, non seulement pour des raisons juridiques, mais aussi pour des motifs d'équité¹⁷.

Il est, en effet, possible que des personnes séjournent depuis leur naissance ou au moins depuis un certain temps déjà à l'étranger et, bien que possédant toujours la nationalité belge, n'aient, par ailleurs, plus aucun lien avec la Belgique. Un détachement éventuel s'inscrit donc parfaitement dans la philosophie du régime des cadres étrangers dans la mesure où celui-ci veut encourager les investissements étrangers sans perturber le marché du travail intérieur.

L'exclusion de ces personnes constitue une discrimination de fait vis-à-vis de leurs collègues cadres dont la situation est identique.

Il est remarquable que la nationalité se voie attribuer un rôle fiscal aussi important dans le régime spécial, et ce alors qu'en dehors de celui-ci elle ne joue quasi aucun rôle en matière fiscale, et qu'elle n'en joue pas davantage dans le contexte international. C'est là, en effet, qu'intervient la différence cruciale entre résidents et non-résidents. Les articles 3 et 227 du C.I.R. 1992 en cause ignorent le principe de nationalité: les résidents peuvent être des non-Belges et les non-résidents peuvent être des Belges. La convention modèle de l'O.C.D.E., source d'inspiration pour la plupart des conventions relatives à la double imposition conclues par la Belgique, ne prévoit la nationalité que comme le dernier critère pour trancher les conflits de résidence.

Sur le plan légal, la question se pose très certainement de savoir comment la Cour de justice de l'Union européenne se prononcerait si elle était saisie d'une question préjudicielle quant à la compatibilité de la condition de nationalité du régime spécial d'imposition avec les libertés fondamentales prévues dans le Traité instituant l'Union européenne, plus précisément l'article 39, qui garantit la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union et interdit toute discrimination sur la base de la nationalité entre les travailleurs des Etats membres.

L'arrêt Gschwind de 1999 synthétise fort bien la vision de la Cour, telle qu'elle a été exprimée également dans les arrêts Schumacker et Wielockx¹⁸:

«Il y a lieu de rappeler, à titre liminaire, que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent

¹⁶ Cour d'arbitrage, n° rôle 2250, M.B. 29 janvier 2002, p. 2962.

¹⁷ VANHEESWIJCK, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Anvers, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, p. 17-18.; GOETHALS, J. et LEBERSORG, J., «De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk», *A.F.T.* 1997, p. 322; HINNEKENS, L., «Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak», *A.F.T.* 1995, p. 273 et 276.

¹⁸ Cour de justice, 14 septembre 1999, n° C-391/97; Cour de justice, 14 février 1995, n° C-279/93; Cour de justice, 11 août 1995, n° C-80/94, <http://curia.eu.int>.

exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité.

En vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes.»

Ces mêmes principes sont rappelés dans le récent arrêt Zurstrassen, dans lequel la Cour souligne également que les formes déguisées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat qu'une discrimination sur la base de la nationalité, sont également prohibées¹⁹.

Quoiqu'en règle générale, la Cour ne considère pas qu'un traitement différent des résidents et des non-résidents soit discriminatoire, étant donné que les situations concrètes de ces catégories ne sont généralement pas comparables, cet argument ne saurait être applicable à la présente problématique. En effet, si, par hypothèse, la situation concrète de cadres est identique, tant au niveau professionnel que personnel, seule la question de la nationalité subsiste, dans la réglementation actuelle, pour déterminer la qualification de résident ou de non-résident.

2.1.4 Exonération des revenus de prestations effectuées à l'étranger

La loi du 22 décembre 1989 a modifié l'(actuel) article 230, 3°, du C.I.R. 1992²⁰. Pour que les rémunérations d'une activité exercée à l'étranger puissent être exonérées dans l'impôt des non-résidents, il est exigé depuis lors qu'elles soient imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger.

La réglementation figurant dans la circulaire du 8 août 1983 ne comporte pas cette exigence. La doctrine est unanime pour admettre que, sur ce point au moins, la circulaire est devenue *contra legem*²¹. Confronté à ce problème, le ministre des Finances a pourtant répondu que l'administration continuerait à appliquer comme précédemment l'exonération aux journées prestées à l'étranger²².

2.1.5. Conclusion

Il ressort des considérations qui précèdent qu'il existe des arguments sérieux pour conclure que, sur de nombreux points, la circulaire relative aux cadres étrangers est incompatible avec la législation interne et les conventions internationales.

Il en résulte une menace sérieuse pour la sécurité juridique qui devait précisément rendre le régime si attractif pour les investisseurs étrangers.

En effet, il est à craindre que l'histoire ne se répète et que les cours et tribunaux ne concluent à la non-application de la circulaire, d'autant plus que le droit fiscal est d'ordre public et que, par conséquent, le juge a en principe l'obligation de soulever d'office l'illégalité comme moyen.

¹⁹ Cour de justice, 16 mai 2000, n° C-87/99, Zurstrassen, <http://curia.eu.int>

²⁰ Loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales.

²¹ GOETHALS, J. et LEBERSORG, J., «De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk», *A.F.T.* 1997, p. 315.; WAUMAN, M., «Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire», *Fiscoloog (I.)* 2000, fascicule 202, 3.; VERBIST, T., commentaire sous Bruxelles, 10 mars 2000, *A.F.T.* 2001, 14.

²² *Questions et réponses*, Sénat 1993-94, 15 mars 1994, p. 5516 (Question n° 675 Daerden)

Que tel n'ait pas encore le cas jusqu'ici est sans doute dû au fait que les litiges dont le tribunal a été saisi concernaient presque toujours des modalités d'application de la circulaire ou des questions de preuve. Aussi bien le contribuable que le fisc ont intérêt à ce que le régime administratif subsiste et se gardent de soulever, dans leurs moyens, la légalité de la circulaire. Il paraît dès lors tout à fait prématuré d'affirmer, comme le font certains auteurs sur la base de semblables arrêts, que la jurisprudence a renforcé le degré de légalité de la circulaire²³.

Pour terminer, ajoutons que, dans les conclusions d'une affaire soumise à la Cour d'appel de Bruxelles, l'administration s'est permise d'invoquer l'illégalité de sa propre circulaire. En audience publique, l'administration s'est - «sagement» selon la Cour - désistée de cet argument²⁴.

2.2 Fonctionnement des services

Les travaux se réduisent essentiellement à deux tâches de base: d'une part, l'examen des demandes de reconnaissance, d'autre part, le contrôle des déclarations des cadres étrangers reconnus.

2.2.1 Reconnaissance

Localisation des activités

Les demandes de reconnaissance d'un cadre étranger parviennent à une cellule spécialisée. Outre le chef de service, celle-ci compte cinq fonctionnaires taxateurs et trois agents administratifs.

Un cachet à date est apposé sur toutes les demandes. Lorsque le délai d'introduction de la demande a été dépassé et qu'aucune imposition n'a encore été établie dans l'impôt des personnes physiques, il est envoyé à l'employeur une lettre standardisée lui demandant si des circonstances exceptionnelles et extraordinaires peuvent justifier ce retard.

Chaque nouvel employeur est inscrit dans un fichier et se voit attribuer un numéro unique. Plus de 6.000 employeurs occupant des cadres étrangers sont déjà connus. Ils ne sont cependant plus tous actifs. Sur ces fiches-mères sont notés annuellement le nombre de demandes et le nombre de celles qui ont été approuvées.

Dès avant la reconnaissance éventuelle, les données relatives au cadre sont introduites dans un fichier et leur insertion dans le répertoire I.N.R. s'ensuit automatiquement. Cette procédure doit garantir que les cadres entrent en temps opportun dans le circuit normal, à savoir en ce qui concerne l'envoi des déclarations. De même, les données sont déjà envoyées aux bureaux de contrôle, de manière à ce qu'un dossier puisse être établi en temps voulu.

Deux fois par an, les demandes sont réparties, sur une base alphabétique, entre les fonctionnaires taxateurs.

Par employeur, il est établi une seule fois une fiche-mère verte faisant office de dossier permanent et contenant notamment les informations générales suivantes.

²³ WAUMAN, M., *I.c.*, 2.; VERBIST, T., «Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden: Wettelijkheidsgehalte versterkt?», *Expatriate News* 2000, fascicule 9, 1.

²⁴ Bruxelles, 14 avril 2000, *Courrier fiscal* 2000 (reproduction), fascicule 9, p. 292.

organigrammes, brochures, rapports annuels, statuts, extrait du répertoire des sociétés, etc. La farde-mère contient, par année durant laquelle des demandes ont été effectuées, une chemise dont la couleur change annuellement. A son tour, cette chemise contient trois fardes: une farde contenant la demande de l'employeur pour tous les cadres concernés, une autre contenant une demande par cadre et une troisième contenant l'examen et la décision. Le chef de service et le directeur «Etranger» visent chaque décision. Une copie de la décision est jointe au dossier et une autre est envoyée au bureau de contrôle concerné.

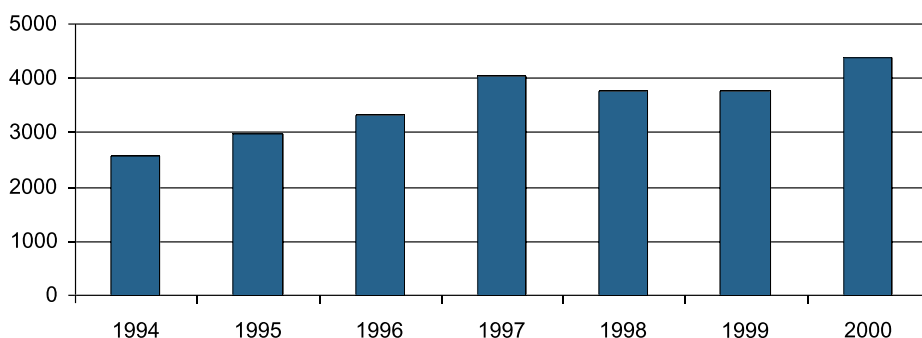
Les archives contiennent tous les dossiers des employeurs, classés par ordre numérique. Pour cause de manque de place, les pièces justificatives antérieures à l'année 1992 ont été retirées.

Deux fichiers contiennent respectivement tous les cadres reconnus et refusés depuis 1983, classés par ordre alphabétique.

Constatations et points sensibles

❖ La charge de travail par fonctionnaire est élevée. Le nombre de demandes de reconnaissance a quasiment doublé en sept ans.

Evolution du nombre de demandes de reconnaissance



Exprimé en fonction de l'effectif disponible, ce nombre représente, pour l'année 2000, le traitement de près de quatre demandes de reconnaissance par agent et par jour. En outre, on ne peut oublier que ce ne sont pas seulement les données professionnelles et personnelles du cadre qu'il y a lieu de vérifier, mais aussi le caractère qualitatif de l'entreprise lorsqu'il s'agit d'un nouvel employeur. Chaque année, de 100 à 300 employeurs de ce type demandent pour la première fois l'application du régime spécial pour un ou plusieurs de leurs travailleurs. Enfin, ces mêmes fonctionnaires traitent aussi les demandes provenant d'entreprises qui souhaitent être agréées en qualité de bureau de contrôle et de coordination. La vérification de la validité d'une telle demande exige presque toujours une visite sur place.

❖ Les cadres étrangers qui souhaitent bénéficier du régime spécial d'imposition doivent notamment apporter la preuve que, du point de vue fiscal, ils ne sont pas habitants du Royaume. Les éléments personnels qu'ils peuvent invoquer à cet effet revêtent, par définition, un caractère international, ce qui n'en facilite pas la vérification. La véracité des documents probants en provenance de l'étranger est pratiquement impossible à contrôler et, même lorsque leur authenticité est établie, il n'en découle pas pour autant que les pièces reflètent la situation actuelle.

Un argument fréquent et sérieux en faveur de l'octroi du statut particulier consiste, par exemple, dans le fait de disposer ou d'être propriétaire d'une habitation dans le pays d'origine. Un bail ou un contrat d'achat est alors joint à titre de pièce probante. L'acte peut certes être convaincant, mais rien ne dit qu'entre-temps l'habitation n'a pas changé de propriétaire ou de locataire.

❖ Eu égard au contexte international, la langue pose aussi des problèmes. Dans le chef des agents, la connaissance passive de l'anglais et de l'allemand est le plus souvent suffisante pour comprendre des documents établis dans ces langues, mais il y a d'autres langues moins courantes. Il paraît dès lors logique de n'accepter que des traductions effectuées par des traducteurs assermentés. Il en résulte un coût supplémentaire élevé.

❖ Le point névralgique de la procédure de reconnaissance réside dans l'unicité de l'examen et dans le fait que celui-ci intervient dans un délai relativement court après l'arrivée en Belgique du cadre concerné. En l'occurrence, il s'agit d'une lacune flagrante dans le cas de l'examen de la qualité de non-habitant du Royaume, constitutif du pilier essentiel du régime spécial.

Il est en effet évident qu'après avoir quitté son pays d'origine, un cadre continue à entretenir avec celui-ci d'étroits liens personnels (et, souvent, aussi professionnels). C'est ainsi qu'il se peut que les autres membres de la famille choisissent provisoirement de ne pas déménager en même temps que le cadre, ne serait-ce qu'en vue de terminer des études ou d'autres projets. Très probablement, l'habitation familiale antérieure n'est pas mise d'emblée en vente et les comptes bancaires ainsi que les portefeuilles d'actions sont provisoirement conservés à l'étranger. L'affiliation à des associations professionnelles, sportives ou culturelles étrangères est tout simplement prolongée, etc.

La preuve de l'existence de semblables liens avec l'étranger est un indice du caractère provisoire de la mise au travail en Belgique et jouerait un rôle décisif dans l'octroi du statut spécial. Cependant, l'examen de reconnaissance n'est effectué, comme signalé, qu'une seule fois, au début du détachement. La reconnaissance est ensuite, en principe, reconduite tacitement chaque année. En outre, au contraire de la situation prévalant avant 1983, il n'est plus prévu de terme pour bénéficier du régime spécial. Toutefois, la circulaire prévoit expressément, au point 5 de l'introduction, que cette suppression ne porte pas préjudice à la condition suivant laquelle la mise au travail en Belgique doit avoir un caractère temporaire.

En examinant un nombre restreint de dossiers, la Cour a relevé des cas de cadres bénéficiant depuis 25 ans sans interruption de l'application du régime spécial d'imposition. Eu égard au fait qu'il existerait des cas d'application de plus longue durée, il s'agit pratiquement d'une carrière complète. Cette complaisance de l'administration contraste fortement avec le traitement des autres non-résidents, pour lesquels un séjour de 24 mois en Belgique suffit, en moyenne, pour ne plus attribuer la qualité de non-résident.

Il est en effet permis de se demander combien de cadres étrangers résidant depuis longtemps en Belgique pourraient encore fournir suffisamment d'indices d'un séjour provisoire, si un examen intermédiaire était effectué.

En théorie, une fois la reconnaissance accordée, il incombe aux bureaux de contrôle non seulement de vérifier l'exactitude de la déclaration, mais encore de s'assurer que le cadre conserve en permanence le centre de ses intérêts à l'étranger. Dans la pratique, il n'y a presque pas de contrôle postérieur, et une reconnaissance accordée une fois reste valable sans restriction, hormis le cas où il y est mis fin à l'initiative personnelle du cadre.

On ne saurait, en effet, conclure de la croissance ininterrompue du nombre absolu de cadres étrangers qu'au sein du groupe même, la rotation n'est pas importante. Les chiffres relatifs à l'exercice d'imposition 1998 révèlent que, sur 15.258 cadres, 3.540 ont, en cours d'année, perdu de l'une ou l'autre manière la reconnaissance. Dans la toute grande majorité des cas (3.208), il s'agissait de cadres ayant quitté définitivement la Belgique. Le reliquat (332) concernait le plus souvent des situations dans lesquelles les cadres, soit ont introduit spontanément une déclaration à l'impôt des personnes physiques (par exemple, parce qu'ils ont changé d'employeur), soit ont mis un terme à leur carrière active (par exemple, pour prendre leur retraite en Belgique). Des chiffres exacts ne sont pas disponibles, mais, au sein de ce groupe restant, seule une très faible minorité aurait perdu la reconnaissance à la suite d'un contrôle fiscal.

2.2.2 Contrôle des déclarations

Localisation des activités

Chronologiquement, la rentrée des déclarations I.N.R. des cadres étrangers constitue le point de départ des activités dans les 5 bureaux de contrôle. La date ultime de remise des déclarations pour l'exercice d'imposition 2001 était le 30 novembre 2001. Pour l'exercice d'imposition 2000, le délai d'introduction a même couru jusqu'au 15 décembre 2000. Une grande partie des déclarations sont préparées par des conseillers fiscaux, qui demandent et obtiennent massivement des délais.

En théorie, les activités de contrôle proprement dites doivent se dérouler suivant un système biennal, c'est-à-dire que, chaque année, la moitié des dossiers est effectivement contrôlée, l'autre moitié ne faisant l'objet que d'une mise en ordre, qui consiste à encoder la déclaration et à éliminer les anomalies flagrantes.

Il en va tout autrement dans la pratique. La brève période qui s'écoule entre la remise des déclarations et l'expiration du délai d'imposition ordinaire est presque exclusivement consacrée à l'encodage en masse des cotisations, tandis que les activités de contrôle portant sur un nombre restreint de dossiers sont repoussées au deuxième semestre de l'année.

Il existe 2 modalités de contrôle.

- Un contrôle sommaire consiste en une mise en ordre, assortie accessoirement de la vérification approfondie d'un seul aspect partiel, par exemple les rémunérations uniques ou le nombre de jours prestés à l'étranger.
- Dans le cas d'une vérification approfondie, tous les aspects de la déclaration sont contrôlés: la constitution de la rémunération, les dépenses propres à l'employeur, le nombre de jours prestés à l'étranger. En principe, il est toujours procédé à une visite sur place.

Le nombre de dossiers à contrôler par agent est fixé par le chef de service. La sélection des dossiers concrets est, le plus souvent, effectuée par les fonctionnaires taxateurs eux-mêmes, sur la base de l'expérience et d'indications notées antérieurement.

Constatations et points sensibles

❖ Calendrier des activités

Le formulaire de déclaration en matière d'I.N.R.-personnes physiques est systématiquement envoyé très tard dans l'exercice d'imposition. Compte tenu du délai accordé pour la remise de la déclaration et de l'octroi d'un report (pratique largement répandue), le délai restant pour l'établissement de l'imposition est inacceptablement court. En théorie, le délai d'imposition ordinaire, fixé à l'article 359 du C.I.R. 1992, court du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition au 30 juin de l'année suivante. Dans la pratique, le travail ne peut débuter que lorsque le délai de remise des déclarations a expiré et que celles-ci ont été renvoyées aux services de taxation. En d'autres mots, c'est l'organisation interne de l'administration qui déterminera quelle partie du délai théorique de 18 mois peut être utilement mise à profit pour l'établissement de la cotisation. Le modèle du formulaire de déclaration en matière d'I.N.R.-personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2001 n'a été publié au Moniteur belge que le 3 octobre 2001. Le délai de remise a couru jusqu'au 30 novembre (jusqu'au 15 décembre pour l'exercice d'imposition 2000). Lorsque, de surcroît, des sursis sont accordés massivement, il en résulte que le délai utile est souvent ramené à moins de 5 mois.

La cause de l'établissement et de l'expédition tardifs des déclarations n'apparaît pas clairement. Le retard pourrait s'expliquer par la priorité la plus basse attribuée manifestement à l'I.N.R.-personnes physiques dans l'ensemble de l'impôt sur les revenus.

❖ Environnement personnel et matériel

Il est ressorti d'entretiens avec des agents que, dans les services, il règne une grande insatisfaction à propos des déficiences en matière d'infrastructure et d'équipement. Les plaintes ont surtout porté sur les points suivants.

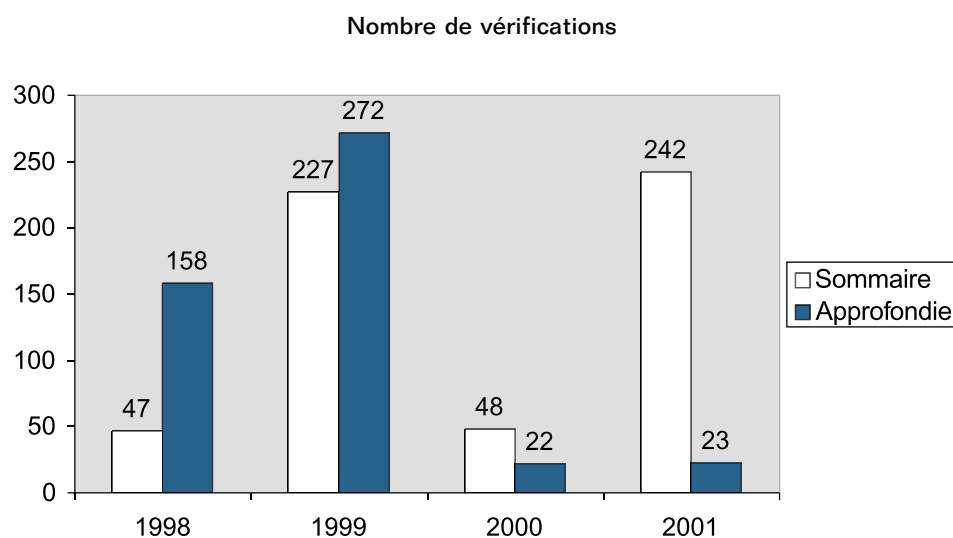
- Manque d'ordinateurs. Même les chefs de service ne disposent pas toujours d'un ordinateur propre. En outre, le matériel existant est souvent obsolète et n'est pas équipé d'un logiciel performant.
- Le logement des services laisse beaucoup à désirer. Le mobilier a généralement un aspect désuet. L'espace est souvent insuffisant pour le personnel et les archives. Dans ces conditions, il est démotivant de recevoir des contribuables et les conseillers fiscaux, ce qui ne contribue assurément pas à donner une image positive de l'administration.
- Le nombre de kilomètres parcourus au moyen d'un véhicule propre dans le cadre d'opérations de contrôle a été sensiblement réduit. Eu égard à l'étendue des circonscriptions, il en résultera une diminution du nombre des contrôles pouvant être effectués sur place.
- Les 5 bureaux de contrôle (Bruxelles, Gand, Liège, Anvers et Namur) ressortissent tous à la direction régionale Bruxelles II Sociétés. Le rattachement à une direction installée dans la capitale évoque chez de nombreux fonctionnaires de province l'épouvantail d'un éventuel transfert forcé à Bruxelles. Il en résulte une importante rotation du personnel et des difficultés pour garantir la continuité du service.

❖ Prestations de contrôle

Dans la majorité des cas, il est impossible à la Cour des comptes de vérifier la qualité du travail de contrôle. La seule trace des travaux de contrôle figurant dans le dossier consiste, le plus souvent, en un rapport de contrôle succinct. En effet, les pièces probantes concrètes concernant les déplacements de service à l'étranger ne

doivent pas être jointes à la déclaration. Ce n'est que lorsque le dossier est sélectionné pour un contrôle au bureau ou sur place, que l'on va rechercher la célèbre boîte à chaussures remplies de pièces probantes. Ce n'est qu'exceptionnellement qu'à l'issue du contrôle, des photocopies de ces documents figurent dans le dossier.

Une analyse quantitative des prestations de contrôle révèle un degré de contrôle très faible.



Pour les exercices d'imposition 1998 et 1999, il s'agit de chiffres définitifs. Les chiffres afférents à l'exercice d'imposition 2000 ne sont pas encore définitifs, le délai d'imposition extraordinaire n'expirant que le 31 décembre 2002. Pour l'exercice d'imposition 2001, les chiffres correspondent simplement aux prévisions telles qu'elles figurent dans le plan de travail.

Les prévisions en matière de prestations de contrôle doivent être considérées à la lumière de la masse totale de déclarations à vérifier. Au début de l'année 2002, plus de 19.000 cadres étaient déjà reconnus. Même en tenant compte du fait que chaque dossier ne doit être contrôlé que tous les 2 ans, il est clair que seule une fraction de cette norme est atteinte. D'autre part, les chiffres doivent bel et bien être relativisés en ce sens que le contrôle d'un seul dossier peut entraîner des rectifications dans de nombreux autres dossiers, sans que cette situation n'apparaisse dans les statistiques.

2.3 Échange international de données

Comme il a été signalé plus haut, la Belgique considère, par définition, les cadres étrangers reconnus comme étant des non-résidents. Par conséquent, les rémunérations afférentes aux prestations effectuées à l'étranger sont exonérées. Pour des motifs d'équité, la question se pose immédiatement de savoir si ces rémunérations seront effectivement imposées ailleurs ou devaient être imposées ailleurs. Et si un Etat étranger devait disposer du pouvoir d'imposition, la Belgique ne serait-elle pas, alors, tenue de transmettre les informations nécessaires afin de permettre à cet Etat de calculer la dette fiscale?

Pour pouvoir répondre à ces questions, il faut se référer aux textes des conventions internationales.

Les législations fiscales nationales prévoient généralement des points de départ très larges, de manière à laisser le moins possible de matière imposable échapper au prélèvement. C'est ainsi que la Belgique recourt aussi bien au principe du pays de résidence, en vertu duquel les résidents sont imposés sur leur revenu mondial, qu'à celui de l'Etat de la source, en vertu duquel les non-résidents sont imposés sur les revenus obtenus en Belgique.

La plupart des pays adoptant la même conception large, le risque de double imposition existe en cas d'activités transfrontalières. La Belgique a conclu avec la plupart de ses partenaires commerciaux importants des conventions visant à prévenir cette double imposition. Ces conventions ont toujours pour but d'attribuer la compétence fiscale à l'un des Etats contractants.

En règle générale, les conventions conclues par la Belgique sont basées sur la convention modèle de l'O.C.D.E.

L'article 4 de cette convention comporte des règles permettant de déterminer lequel des Etats concernés peut considérer le travailleur comme un résident. En premier lieu est examinée la législation interne des Etats. Aux termes de la présomption irréfragable inscrite à l'article 3, §2, alinéa 2 du C.I.R. 1992, le cadre sera considéré, du moins pour l'application de la convention, dans la plupart des cas comme étant un résident de la Belgique. Les directives internes de l'administration qui déclarent que l'article 3 n'est pas applicable aux cadres étrangers ne ressortissent pas à la législation proprement dite et sont donc hors de propos.

D'autre part, le cadre étranger ne sera, en vertu de la législation de son pays d'origine, le plus souvent plus considéré comme y résidant.

L'article 15 de la convention modèle dispose qu'en matière d'emplois salariés occupés dans un Etat contractant (l'Etat d'activité), ce dernier peut imposer les rémunérations qui en découlent. La «règle des 183 jours» constitue à cet égard une exception importante. Par dérogation à ce qui précède, le pays de résidence (la Belgique) disposera néanmoins du pouvoir d'imposition, lorsqu'il aura été satisfait à l'une des trois conditions suivantes:

- par période de 12 mois, les activités ou le séjour dans l'Etat d'activité n'excèdent pas 183 jours;
- l'employeur qui paie la rémunération n'est pas un résident de l'Etat d'activité;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'Etat d'activité.

Pour les cadres étrangers, l'application cumulative de ces trois conditions est plus souvent la règle que l'exception. Du point de vue international, aucun problème ne se pose dès lors. La Belgique est certes, en qualité de pays de résidence, fondée à exercer la compétence fiscale, mais elle décide de son plein gré de ne pas imposer les cadres sur leurs revenus provenant de prestations effectuées à l'étranger, en les considérant quand même, sur la plan interne, comme des non-résidents. Qu'en matière de droit interne, cette position s'appuie sur des fondements contestables et sur une pseudo-législation est sans importance du point de vue du droit des traités.

Il en va autrement lorsqu'une des conditions de la règle des 183 jours n'aurait pas été remplie, par exemple en raison d'une *travel exclusion* extrêmement élevée. Dans ce cas, le pouvoir d'imposer appartient à l'Etat d'activité. Celui-ci n'aura,

toutefois, connaissance de cette compétence et de l'assiette de l'impôt que si la Belgique lui transmet spontanément les informations nécessaires.

Toutes les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique comportent une disposition autorisant les administrations fiscales à échanger des données entre elles. En outre, l'échange spontané d'informations est, en ce qui concerne le fisc, également réglé dans deux conventions spécifiques.

Dans le cadre de l'Union européenne, la directive 77/799/CEE, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, oblige l'autorité compétente de chaque État membre à communiquer, sans demande préalable à l'autorité compétente de tout autre État membre, les informations susceptibles de lui permettre l'établissement correct de la dette fiscale, lorsqu'elle a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôts dans cet autre État membre²⁵. Le 1^{er} janvier 1979, la Belgique a transposé cette directive dans la législation nationale.

En janvier 1988, une convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été conclue au sein du Conseil de l'Europe et de l'O.C.D.E.²⁶. A ce jour, seul un nombre limité de pays sont liés par cette convention. Pour la Belgique, il en est ainsi depuis le 1^{er} décembre 2000. L'article 7 de cette convention prévoit la situation dans laquelle les informations susceptibles d'intéresser un autre Etat contractant sont fournies d'initiative.

Lorsque des services fiscaux locaux effectuent, à l'occasion de l'examen de la situation fiscale de non-résidents, des constatations susceptibles d'indiquer la présence d'actes ou de systèmes frauduleux, ils doivent en informer l'administration centrale. Celle-ci décide ensuite s'il y a lieu de transmettre ces informations à l'Etat partenaire.

Les possibilités de transmission spontanée de données sont donc largement présentes. Néanmoins, des responsables ont confirmé que l'échange effectif d'informations concernant les cadres étrangers est pratiquement inexistant.

En outre, il est permis de suspecter que l'absence de coopération internationale débouche sur une forme d'évasion fiscale organisée, l'envoi d'un cadre en Belgique pouvant ne pas correspondre à la réalité économique sous-jacente. Par le biais du système de *travel exclusion*, la Belgique serait alors utilisée comme un intermédiaire avantageux sur le plan fiscal. Il est difficile d'étayer l'ampleur de cet abus par des faits, mais, selon certains agents, le phénomène serait réel²⁷.

²⁵ Cour de justice du 13 avril 2000, n° C-420/98, R.W. 2000-01, p. 1567.

²⁶ Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, M.B. du 17 octobre 2000.

²⁷ Situations fictives proposées en guise d'illustration.

Une multinationale italienne désire placer l'un de ses cadres à un poste-clé d'une filiale située aux Pays-Bas. Au lieu de détacher son cadre dans ce pays, la multinationale l'envoie dans une autre filiale installée à Anvers. Le travailleur accomplit la majeure partie de ses prestations aux Pays-Bas après avoir acquis le statut belge de cadre étranger. En raison d'un pourcentage élevé en termes de *travel exclusion*, une substantielle économie d'impôt se trouve ainsi réalisée.

Il existe une formule encore plus simple. Il s'agirait d'un dirigeant d'entreprise néerlandais de la zone frontalière qui s'établirait en Belgique et y demanderait de bénéficier du statut de cadre étranger tout en continuant à exercer la plus grande partie de ses activités aux Pays-Bas.

2.4 Comparaison avec des régimes de faveur similaires en Europe

Comme il a déjà été indiqué ci-dessus, la Belgique n'est pas le seul pays qui, en vue d'attirer des investissements étrangers, octroie des avantages fiscaux à des expatriés très qualifiés. Le tableau suivant reprend, schématiquement, les grandes lignes des techniques utilisées dans d'autres états européens.

Pays	Technique utilisée	Durée maximale
Autriche	Exonération du salaire jusqu'à 35%	5 années
Danemark	Taux libérateur uniforme de 25%	36 mois
Finlande	Taux libérateur uniforme de 35%	24 mois
France	Régimes spéciaux accordés au cas par cas	6 années
Luxembourg	Détermination de l'impôt dû sur une base forfaitaire	10 années
Pays-Bas	Exonération jusqu'à 35% du salaire brut, en tant qu'indemnité de frais	10 années
Suède	Possibilité de remboursement exonéré de certains frais pour les chercheurs étrangers	2 années (exceptionnellement 4)
Royaume-Uni	Possibilité de remboursement exonéré de frais liés au détachement	5 années

Deux techniques différentes peuvent être distinguées dans les régimes de faveur étrangers: un avantage fiscal est octroyé, soit par l'application d'un barème uniforme réduit, soit en considérant une partie de la rémunération comme une indemnité de frais. Dans ce sens, le système belge, qui s'appuie essentiellement sur l'octroi du statut de non-résident et de l'exonération des prestations étrangères qui en résulte, constitue un phénomène à part.

Par conséquent, la Belgique est aussi le seul pays où l'exonération est directement proportionnelle aux voyages professionnels. Ainsi, l'avantage sera nul pour le cadre qui exerce ses activités uniquement en Belgique. Ce point est en contradiction avec l'idée de base du régime de faveur, à savoir la réduction des charges salariales des cadres nécessaires, en raison de leur expertise ou du poste de confiance qu'ils occupent au sein du groupe, pour encadrer des investissements étrangers en Belgique. D'une part, on affirme que leur présence en Belgique est nécessaire dans le cadre des investissements étrangers, et d'autre part, l'avantage fiscal est directement proportionnel à leur absence.

Une deuxième divergence manifeste réside dans la constatation que, dans les autres pays, le bénéfice d'un régime de faveur est toujours limité dans le temps, avec des maxima entre 2 et 10 ans. La Belgique est le seul pays où la durée est illimitée.

2.5 Harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne

Le problème de la concurrence fiscale est examiné depuis 1997 par un groupe de travail composé de fonctionnaires de tous les pays membres de l'U.E. et, à l'origine, dirigé par le secrétaire d'Etat britannique aux finances Primarolo, qui lui a ainsi donné son nom. En 1999, ce groupe a défini 66 mesures fiscales comme potentiellement dommageables²⁸. Tous ces régimes sont suspectés de

²⁸ *The Code of Conduct on Business Taxation*, - code de conduite (fiscalité des entreprises). http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm

perturber les relations de concurrence internationale entre les pays membres de l'U.E. par l'octroi d'avantages fiscaux. Pour la Belgique aussi, quelques régimes fiscaux figurent sur cette liste²⁹.

Ces régimes fiscaux visés se situent tous sur le plan de l'impôt des sociétés. Dans le cadre de l'U.E., les impôts sur les personnes physiques relève, en principe, entièrement de la responsabilité des Etats membres. Le régime spécial d'imposition s'applique uniquement aux personnes physiques et n'a dès lors pas été pris en considération dans un premier temps.

Toutefois, c'était là faire fi de l'objectif du régime. Comme il a clairement été indiqué dans l'introduction de la circulaire de 1983, l'idée fondamentale du régime spécial est que la diminution des coûts salariaux qui en résulte doit être favorable aux employeurs. En aucun cas, des avantages particuliers ne peuvent apparaître pour les membres du personnel concernés.

C'est la raison pour laquelle la Commission européenne s'est récemment intéressée au caractère potentiellement dommageable des régimes de faveur pour les expatriés.

Cet intérêt ressort notamment d'une communication faite par la Commission européenne au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, le 23 mai 2001, et traitant des priorités de la Commission européenne pour les prochaines années sur le plan fiscal. Le passage suivant a été repris littéralement³⁰.

«L'une des questions ayant suscité des préoccupations plus récentes est celle des régimes applicables au personnel expatrié de haut niveau de qualification. Plusieurs États membres qui appliquent des taux d'imposition relativement élevés ont introduit des régimes à fiscalité plus faible pour ce groupe de salariés, généralement sous forme d'une taxe forfaitaire, afin d'attirer des catégories spécifiques de travailleurs qualifiés et d'experts. Après examen, ces régimes n'ont pas été considérés comme des aides d'État; ils n'en soulèvent pas moins des préoccupations importantes en termes d'équité lorsqu'on les compare à l'imposition des revenus des autres contribuables résidents. En outre, ils risquent de provoquer un afflux de «cerveaux» fuyant les régimes fiscaux d'autres États membres, qui seront à leur tour mis sous pression pour introduire des régimes comparables. Un certain nombre d'États membres et la Commission ont estimé en 1997 que ces arrangements étaient de nature à être couverts par le code de conduite sur la fiscalité des entreprises et que cette question devait par conséquent être examinée en vue d'une extension éventuelle du champ d'application du code, dans le cadre de la procédure de réexamen. S'il est prématuré de se prononcer sur cette dernière suggestion, la Commission estime néanmoins que ces régimes ont une dimension européenne évidente et sont potentiellement dommageables. De plus, ils vont à l'encontre de la recommandation précitée et généralement acceptée visant à réduire l'imposition de la main-d'œuvre à faible niveau de qualification.»

La comparaison internationale figurant au chapitre suivant fait apparaître que, parmi tous les Etats membres de l'U.E., c'est la Belgique qui donne l'interprétation la plus large au régime de faveur pour les expatriés.

²⁹ Les centres de coordination, de distribution et de services, les *foreign sales corporation* et le *ruling capital informel*.

³⁰ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, «Politique fiscale de l'Union européenne: Priorités pour les prochaines années», COM(2001) 260 final, p. 18.

En outre, trois des cinq critères³¹ expressément pris en considération par le code de conduite européen pour établir le caractère dommageable d'une mesure fiscale semblent applicables au régime belge des cadres étrangers, à savoir:

- les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents;
- les avantages sont totalement isolés du marché national, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale;
- les mesures fiscales manquent de transparence, notamment lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif.

A la lumière des préoccupations de l'Union européenne, on peut s'interroger sur l'avenir du régime des cadres étrangers, surtout s'il reste inchangé. En effet, il s'agit d'un des principaux atouts du régime, puisque ce serait précisément la sécurité juridique offerte par le régime de faveur qui est particulièrement appréciée par les employeurs.

2.6 Réalisation des objectifs du régime spécial d'imposition

2.6.1 Quels sont les objectifs visés?

Dans les dispositions préliminaires de la circulaire de 1983, l'instauration d'un nouveau régime est justifiée sur la base des deux impératifs suivants:

- répondre à la critique formulée par les plus hautes instances judiciaires du pays, selon laquelle l'ancien régime spécial d'imposition était dépourvu de toute base légale;
- faire en sorte que la Belgique redevienne un pays attractif sur le plan fiscal, afin d'attirer les investisseurs étrangers et de stimuler les entreprises nationales.

La circulaire reprend la justification du deuxième objectif, de nature politico-économique, du texte de l'accord gouvernemental annexé au rapport relatif au projet de loi attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi³².

Elle répond à la crainte de voir les multinationales évaluer négativement la Belgique en termes de coûts salariaux au moment où ces dernières doivent décider de nouveaux lieux d'établissement. Pour se préserver de l'appauvrissement des personnes de confiance ou des spécialistes détachés, des salaires bruts démesurés devraient être payés compte tenu de la pression fiscale et parafiscale du pays d'accueil.

Il en résulte que la circulaire avance comme idée fondamentale que la diminution des coûts salariaux liée au recrutement de cadres étrangers doit être favorable aux employeurs. On part du principe que les négociations salariales tiennent compte des avantages fiscaux.

³¹ *The Code of Conduct on Business Taxation*, - code de conduite (fiscalité des entreprises). http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm, 3.

³² Accord gouvernemental, *Doc. Parl.*, Ch. repr. 1981-82, n° 22.

2.6.2 Les objectifs sont-ils atteints?

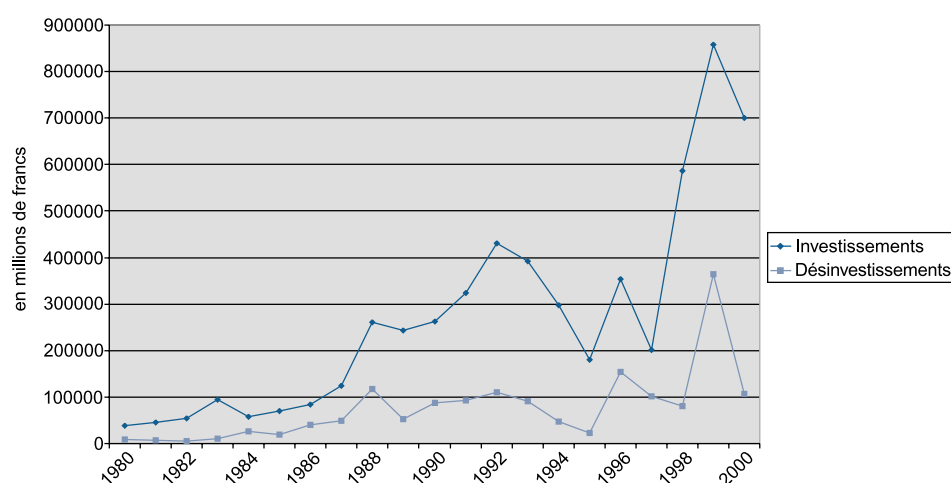
Ni les services «Étranger» ni la cellule «Fiscalité des investissements étrangers»³³ ne disposent d'analyses chiffrées relatives à l'influence de l'existence du régime de faveur sur le volume des investissements étrangers qui ont pu être attirés en Belgique.

Toutefois, des données concernant l'évolution des investissements étrangers en Belgique sont disponibles auprès de différentes instances.

Une étude du Cepess datant de 1997 (basée sur des chiffres de la Banque Nationale de Belgique) montre que la Belgique, par rapport au PIB, fait partie des pays industrialisés qui reçoivent le plus d'investissements étrangers nets³⁴.

Il ressort de données obtenues de la B.N.B. que l'évolution des investissements directs en Belgique pour la période 1980-2000 est la suivante³⁵:

Investissements étrangers en Belgique



Le « Dienst Investeren in Vlaanderen », (Office des investissements en Flandre), a, dans les dossiers qu'il a examinés entre 1995 et 2000, enregistré une hausse permanente des investissements étrangers tant en termes de nombres de projets et d'emplois que de montants investis.

Selon la CNUCED, la Belgique et le Luxembourg occupaient, ensemble, pour l'année 2000, la quatrième place dans le monde en matière d'investissements étrangers directs.

Les sources précédentes font apparaître sans ambiguïté que la Belgique se classe bien en matière d'investissements étrangers et que ceux-ci sont croissants.

³³ Une cellule qui relève directement de l'autorité du secrétaire général du ministère des Finances et qui est chargée de fournir des renseignements aux candidats investisseurs étrangers en ce qui concerne la législation fiscale.

³⁴ EYSEN, H., « Investissements étrangers en Belgique », 6 pp. in *dossier Cepess*, 1996, p. 3-4.

³⁵ Jusqu'en 1994, il s'agit de chiffres de l'Union économique belgo-luxembourgeoise. Les prêts entre entreprises apparentées ne sont pas compris dans les chiffres.

Dans quelle mesure le régime spécial d'imposition contribue-t-il à cette tendance? Sans pouvoir recourir à des arguments incontestables, les agents concernés sont convaincus de l'existence d'un lien causal.

De l'avis du directeur «Etranger», toutes les entreprises multinationales établies en Belgique disposent d'un siège central régional, d'un centre de coordination ou d'un ou plusieurs établissements et il est clair qu'en l'absence d'un tel régime, la plupart des entreprises n'auraient pas choisi d'avoir un établissement dans notre pays (pression fiscale trop forte et sécurité sociale au coût trop élevé).

Le directeur de la cellule «Fiscalité des investissements étrangers» estime quant à lui que le régime des cadres étrangers est très largement connu et jouit d'un grand intérêt auprès des investisseurs étrangers. Il fait observer que son importance ne doit pas être sous-estimée pour l'économie et que la plupart des pays européens partenaires appliquent des réglementations plus ou moins semblables.

Selon une étude commandée en 1993 par la Commission européenne, la charge salariale ne constitue toutefois pas le facteur déterminant d'établissement dans les décisions relatives aux investissements étrangers directs dans l'Union européenne. Les résultats varient certes suivant le type d'investissement (production, siège central, services, distribution, recherche), mais la proximité du marché, l'infrastructure des transports, la connaissance des langues et la qualité du travail passent le plus souvent avant les charges salariales.

En effet, la Belgique dispose d'atouts considérables qui, aux yeux de nombreux investisseurs, compensent certainement le handicap des charges salariales: économie ouverte assortie d'une situation géographique centrale, présence de nombreuses institutions internationales, bonne infrastructure, main-d'œuvre hautement qualifiée et plurilingue, etc.

La conjoncture économique générale a, bien entendu, également une incidence sur l'évolution des investissements étrangers.

En outre, le régime des cadres étrangers ne constitue qu'un des incitants fiscaux destinés à attirer les investisseurs étrangers.

Dès lors, il est impossible de séparer les effets nets du régime des cadres étrangers de ceux résultant des facteurs susmentionnés. On peut tout au plus estimer que le nombre croissant de demandes de reconnaissance est l'indice d'une plus grande notoriété et de sa popularité croissante.

A titre complémentaire, il convient de signaler qu'il n'est pas toujours aisé de déterminer quel est en fin de compte le bénéficiaire de l'avantage fiscal.

La circulaire prescrit que le régime, comme précisé dans l'exemple chiffré donné plus haut, doit résulter dans une réduction du coût salarial pour les employeurs et qu'en aucun cas, il ne peut en résulter des avantages particuliers pour les membres du personnel eux-mêmes. Sur la base de cette idée maîtresse, l'administration donne la préférence à des systèmes de rémunération dans lesquels le salaire est d'une manière ou d'une autre exprimé en un montant net. En cas de système de rémunération brute, l'application du régime ne sera pas pour autant refusée. Il appartiendra néanmoins à l'employeur de démontrer que la détermination du montant brut a tenu compte des avantages du régime favorable.

Dans la pratique, le respect de ce prescrit est difficile voire impossible à contrôler. En effet, une première condition est que le fisc puisse établir une estimation par approximation du salaire net normal dans une situation de travail concrète. Or, si en cas de détachement récent ou d'application des échelles salariales pratiquées dans l'entreprise, des points de référence sont évidemment disponibles, tel n'est

le plus souvent pas le cas dans d'autres situations, et a fortiori pour les chefs d'entreprise.

Un autre argument est le fait que, notamment, le taux de *travel exclusion* peut varier énormément d'une année à l'autre. Pour être en conformité avec l'idée de base, le salaire brut devrait également fluctuer proportionnellement. Comme tel n'est évidemment pas le cas, la seule conclusion à tirer est qu'au moins dans ces cas, le travailleur bénéficie partiellement de cet avantage.

2.7 Coût du régime des cadres étrangers

Dans un article publié dans le «Financieel Economische Tijd» du 12 février 1999, le coût total de l'«évasion fiscale» est estimé comme suit.

«Il ressort des demandes que la travel exclusion sollicitée varie de 10 à 98 pour cent. Les salaires des cadres varient de 4 à 20 ou 30 millions voire plus par an. Le nombre de cadres étrangers reconnus s'élève à plus ou moins 15.000. En se basant sur un revenu de 5 millions de francs par cadre, on obtient un montant de 75 milliards de francs. Notez qu'il s'agit d'un revenu récurrent annuellement qui ne tient pas compte de l'impact budgétaire des indemnités de frais exonérées d'impôts.» (traduction)

Dans la suite de l'article, cette constatation est toutefois fortement relativisée.

«Il convient de nuancer le revenu annuel pour les entreprises tel qu'il ressort des chiffres cités ci-dessus en ce sens qu'il ne faudrait pas le confondre avec le revenu éventuel que retirerait le Trésor en cas de suppression de la fiction fiscale. En effet, le calcul ne tient pas compte de l'effet induit résultant de l'existence de celle-ci. Si celle-ci était éliminée du régime des cadres étrangers, de nombreux cadres ne feraient plus le détour par la Belgique. Le montant exact du bénéfice pour le Trésor est tout bonnement impossible à calculer.» (traduction)

Cette nuance est incontestablement correcte. Il est impossible d'évaluer les effets complémentaires directs et connexes du régime de faveur sur le plan des investissements, de l'emploi, de la consommation, etc.

Néanmoins, à la lumière d'une évaluation et en vue d'une rectification éventuelle, il est utile pour les responsables de la politique menée et du contrôle politique d'avoir une certaine représentation chiffrée, de l'importance des avantages accordés.

A cette fin, la Cour a organisé un échantillonnage restreint qui a permis de vérifier les paramètres suivants pour 200 déclarations récentes, choisies arbitrairement:

- rémunération brute déclarée (le plus souvent code 250 de la déclaration) en euros;
- montant (en euros) des dépenses propres à l'employeur, après application de la limitation éventuelle;
- exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger, exprimée en pourcentage;
- exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger, exprimée en euros.

La moyenne de ces paramètres a été calculée à chaque fois; il en est résulté les données suivantes:

• Rémunération brute moyenne pour les prestations effectuées en Belgique	128.519,13 euros (5.184.449 francs)
• Remboursement moyen fiscal admis de dépenses propres à l'employeur	21.872,46 euros (882.333 francs)
• Taux moyen d'exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger	26,33%
• Montant moyen de l'exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger	106.143,15 euros (4.281.804 francs) ³⁶

Pour faciliter la compréhension, le schéma suivant reprend les opérations à effectuer pour passer du salaire brut global au montant imposable à mentionner dans la déclaration.

$$\begin{aligned}
 & \text{Salaire brut global} \\
 & \quad - \text{dépenses propres à l'employeur} \\
 & \quad = \text{rémunération avant l'exclusion} \\
 & \quad - \text{exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger} \\
 & \quad = \text{rémunération brute imposable (code 250)}
 \end{aligned}$$

En inversant le schéma et en complétant les résultats moyens, le salaire brut global moyen peut être déterminé comme suit:

Rémunération brute moyenne totale	128.519,13 euros (5.184.449 francs)
+ exclusion moyenne en raison de prestations effectuées à l'étranger	106.143,15 euros (4.281.804 francs)
= rémunération de base moyenne	234.662,28 euros (9.466.253 francs)
+ dépenses moyennes propres à l'employeur	21.872,46 euros (882.333 francs)
= salaire brut global moyen	256.534,74 euros (10.348.586 francs)

La combinaison des dépenses propres à l'employeur et de l'exclusion pour prestations effectuées à l'étranger a donc pour effet que le cadre étranger moyen perçoit environ la moitié de son salaire brut exonéré d'impôt.

Pour l'exercice d'imposition 2000, 17.683 cadres étrangers reconnus travaillaient en Belgique. Une extrapolation des moyennes susmentionnées appliquée à l'ensemble du groupe donnerait les montants totaux suivants:

- la masse totale de salaires bruts s'élèverait à environ 4,5 milliards d'euros (à peu près 183 milliards de francs);

³⁶ Il existe apparemment une différence selon que l'exclusion en raison de prestations effectuées à l'étranger est exprimée en pourcentage ou en chiffres absolus. Cette différence s'explique par le fait que, dans les groupes à revenus élevés, en moyenne, des taux plus élevés de *travel exclusion* sont réclamés.

- sur ce montant, environ 386 millions d'euros (soit 15,6 milliards de francs) seraient considérés comme des remboursements exonérés d'impôt à titre de dépenses propres à l'employeur;
- Sur le reliquat de rémunérations, presque 1,9 milliard d'euros (soit 75,7 milliards de francs) sont déduits des revenus imposables, sur la base de l'exclusion pour les voyages effectués à l'étranger.

Compte tenu de la progressivité de l'impôt et de l'importance des salaires, le manque à gagner en matière de recettes d'impôts peut être évalué à au moins 50% de la somme des deux montants exonérés précités, soit plus de 1,14 milliards d'euros (presque 46 milliards de francs).

Il faut une nouvelle fois attirer l'attention sur le fait que le raisonnement ne peut pas être retourné. Une suppression radicale du régime n'entraînerait pas une recette supplémentaire de 1,14 milliard d'euros.

D'abord, l'exemption de dépenses propres à l'employeur n'est pas exclusivement réservée aux cadres étrangers. Toute personne recevant des rémunérations peut, le cas échéant, y prétendre, si ce n'est que, pour les cadres étrangers, la charge de la preuve sera beaucoup moins lourde et que ces derniers peuvent bénéficier de calculs forfaitaires plus avantageux.

En outre, la disparition de l'avantage lié à l'exclusion pour des voyages effectués à l'étranger donnerait certainement lieu à une optimisation fiscale par d'autres moyens, par exemple au moyen de *salary splits*.

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.

Chapitre 5

Réaction de l'administration

Conformément aux dispositions du protocole conclu entre la Cour des comptes et le ministre des Finances, la possibilité a été donnée à l'administration de se prononcer sur les constatations de l'audit.

Par lettre du 29 juillet 2002, l'administrateur général des impôts a transmis les remarques de l'administration. La lettre, y compris la note jointe, est reprise in extenso en annexe.

Il y a tout d'abord lieu de relever que l'administration se limite au problème de la légalité de la circulaire.

Pour ce qui est de la légalité, l'administration se réfère à une note interne adressée au ministre des Finances, dans laquelle l'AFER reconnaît que, d'un point de vue strictement légal, le régime comporte effectivement un certain nombre de points faibles, à savoir l'absence d'un délai maximum et l'exonération des jours prestés à l'étranger, où, souvent, ces revenus ne sont pas imposés.

A titre de justification, l'administration avance des arguments d'ordre politique et économique. C'est ainsi qu'elle signale que le régime spécial a été créé à la demande du Gouvernement de l'époque et qu'en 1994 encore, le ministre des Finances a déclaré que, compte tenu de l'intérêt économique à l'origine du régime de taxation en cause, il a été décidé qu'il ne serait pas opportun de le revoir. L'administration ajoute qu'en dépit des critiques réitérées (tant en son sein qu'à l'extérieur), l'administration des impôts a toujours appliqué loyalement les directives contenues dans la circulaire, en conformité avec les objectifs du Gouvernement.

Quant au fond, l'administration ne conteste les conclusions du projet de rapport que sur un seul point. Alors que la Cour avait estimé que la non-application de la présomption irréfragable de l'article 3, §2, alinéa 2, du C.I.R. 1992 aux cadres étrangers constitue une illégalité, l'administration justifie son point de vue en la matière en se référant à la différence qui existerait entre l'«établissement» du domicile en Belgique et le «séjour» temporaire en Belgique.

La Cour maintient qu'il s'agit là d'une distinction totalement artificielle et qu'une telle interprétation viderait complètement de sa substance la portée de l'article en question. Pour le surplus, la Cour renvoie à l'argumentation qu'elle a déjà exposée à ce sujet dans le projet de rapport sous le point B.1.

Dans sa conclusion, l'administration affirme que, si la Cour met en cause la légalité de la circulaire, elle n'en préconise pas le retrait dans ses recommandations. La Cour reconnaît dès lors implicitement l'intérêt économique de la circulaire.

La Cour se distancie de la conclusion tirée de ce raisonnement a contrario. En outre, une des conclusions de l'audit est précisément qu'il n'existe aucune méthode pour mesurer objectivement l'impact net (l'efficacité) du régime sur les investissements étrangers.

Enfin, la Cour prend acte de l'intention de l'administration d'examiner d'une manière approfondie les trois premières recommandations formulées dans le projet de rapport.

Chapitre 6

Réaction du ministre

Le 18 septembre 2002, le projet de rapport a été transmis au ministre des Finances en vue de la deuxième phase de la procédure contradictoire.

Le ministre a fait connaître ses remarques dans sa dépêche du 21 octobre 2002 ci-annexée (annexe 2).

Le ministre des Finances émet en cinq paragraphes ses considérations au sujet de projet de rapport. Les passages en italiques du commentaire ci-après sont tirés de sa dépêche.

«Il semble tout d'abord que les recommandations émises au sujet de la nécessité de renouveler périodiquement l'examen de la reconnaissance et de l'augmentation du degré de contrôle seront rencontrées dans le cadre de la réforme Coperfin et de la modernisation du ministère des Finances et plus précisément dans le cadre de l'entité fiscale Centre Etrangers dépendant du Centre 'PME'».

Il va sans dire qu'une restructuration de très grande ampleur telle que la réforme Coperfin permet d'entretenir des espérances quant à un meilleur fonctionnement des services fiscaux. La réponse du ministre omet toutefois de fournir des indications concrètes concernant la manière dont il sera satisfait aux recommandations émises par la Cour en matière de programmation et de fréquence des contrôles. Les termes employés font cependant apparaître de manière implicite que le ministre souscrit à la teneur de ces recommandations. En effet, le projet de structure de l'administration prévoit au sein du service opérationnel «PME» un «Centre Etrangers». Toutefois les documents disponibles à propos de Coperfin ne comportent pas encore les éléments concrets indiquant que cette réforme structurelle apportera une réponse appropriée aux points névralgiques relevés en ce qui concerne la conception du contrôle des cadres étrangers.

«D'autre part, au niveau international, une petite économie ouverte comme la Belgique ne peut concevoir son système fiscal sans le comparer aux systèmes en vigueur dans les autres Etats et encourager les entreprises étrangères à investir davantage dans notre pays. C'est dans ce contexte que doit être envisagée la problématique de l'imposition du personnel étranger nécessaire, en raison de leur expertise ou du poste de confiance qu'ils occupent au sein d'un groupe d'entreprises, pour encadrer des investissements étrangers en Belgique».

La Cour des comptes ne souhaite pas se prononcer sur l'opportunité des mesures que la Belgique serait amenée à prendre afin de sauvegarder ses positions concurrentielles. Néanmoins, la Cour des comptes insiste pour que la conformité légale soit respectée lors de l'élaboration des mesures concrètes.

«Ici, le projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (DOC 50 1918/001), et plus précisément dans sa partie relative au ruling proposé aux investissements, répondra aux critiques contenues dans votre rapport».

Il n'apparaît pas d'emblée clairement à quelle critique il sera répondu, ni de quelle manière. Le projet de loi en question propose notamment un cadre légal approprié afin d'améliorer la sécurité juridique des candidats investisseurs au moyen d'un régime général de décision anticipée. Cette pratique devrait notamment,

comme expliqué dans l'exposé des motifs, «*permettre de clarifier les conditions d'application de certains régimes fiscaux dits préférentiels (...)*»³⁷.

A première vue, ce projet semble, pour ce qui est spécifiquement de son application à la problématique des cadres étrangers, n'ajouter que peu de choses à la possibilité déjà prévue par l'arrêté royal du 3 mai 1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale³⁸. L'article 1^{er}, § 1^{er}, 4^o, de cet arrêté royal dispose qu'une décision anticipée peut être demandée au sujet des incidences fiscales sur les revenus des membres du personnel spécialisé ou affecté à la recherche scientifique ainsi qu'aux membres du personnel d'encadrement qu'une société affecte temporairement à la réalisation de certaines activités, lorsque ceux-ci n'ont pas établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune.

Toutefois, à l'instar du projet de loi actuellement pris en considération, ce régime ne porte pas préjudice à la possibilité de demander le statut spécial de cadre étranger par le biais de la procédure instaurée par la circulaire de 1983 examinée dans le rapport.

En tout état de cause, il ressort des chiffres du *Rapport annuel sur le fonctionnement du service des décisions anticipées jusqu'au 31.12.2000*³⁹, publié en mai 2002, que, dans l'exercice de leur liberté de choix, les contribuables ne se montrent pas très favorables au système du *ruling*. Sur dix-huit mois, une seule décision anticipée a été demandée concernant le statut de cadre étranger. Durant la même période, plus de 6.000 demandes ont été introduites par la voie classique.

Il est dès lors logique de supposer qu'en la matière, la nouvelle possibilité de *ruling* ne sera appliquée qu'occasionnellement. L'explication de cette situation va de soi. Alors que l'obtention du statut spécial par le biais du système prévu par la circulaire est, dans la pratique, illimitée dans le temps, tant l'arrêté royal du 3 mai 1999 que l'actuel projet de loi prévoient un délai de validité de 5 ans maximum⁴⁰.

«Cela étant, il m'apparaît également indispensable de renforcer les avantages datant de 1983, au bénéfice des entreprises, par la réduction des charges salariales des cadres nécessaires en fonction de la durée de leur présence en Belgique».

Un des points névralgiques relevés au cours de l'audit a concerné la contradiction qui réside dans le fait que le régime spécial de taxation est fondé sur le «caractère provisoire» du séjour en Belgique, alors que, dans la pratique, la reconnaissance, une fois accordée, et les avantages y afférents perdurent à discrétion.

Le passage cité ci-dessus ne permet pas de déterminer de manière univoque si la piste de réflexion tracée implique que la relation établie avec la réduction des charges salariales devrait évoluer de manière directement proportionnelle ou bien de manière inversement proportionnelle à la durée de la présence des cadres en Belgique. Dans le premier cas, l'actuelle interprétation incorrecte de la notion de «non-résident» s'en trouverait renforcée. La deuxième hypothèse affaiblirait le pouvoir d'attraction que crée la possibilité de conserver le statut de manière abusive, sans toutefois agir sur le phénomène proprement dit.

³⁷ Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôt sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., session ord. 2001-2002, n° 1918/001, p. 10.

³⁸ *M.B.* du 4 juin 1999.

³⁹ *Bulletin des Contributions*. Mai 2002, p. 1485 et s.

⁴⁰ Article 23 du projet de loi.

«Enfin, en ce qui concerne l'échange de renseignements international, vous conviendrez qu'il y a lieu de tenir compte d'une certaine réciprocité, comme cela est prévu dans les directives et conventions bilatérales en cause».

L'audit de la Cour a révélé qu'en dépit du cadre créé à cet effet dans des conventions internationales, l'échange (spontané) d'informations avec des administrations fiscales étrangères est, en ce qui concerne la problématique des cadres étrangers, pratiquement inexistant. Cette situation est regrettable pour des raisons d'équité, étant donné que, dans certains cas, la compétence de taxation revient à un Etat partenaire qui, faute d'informations en provenance de la Belgique, n'en est pas informé.

L'argument selon lequel, en matière d'échange international d'informations, il conviendrait de tenir compte d'une certaine réciprocité ne constitue qu'une justification partielle. Tout d'abord, il est plutôt exceptionnel que les directives et les conventions internationales en fassent formellement une condition⁴¹. D'autre part, cet argument ne pourrait être invoqué que si, dans ce domaine, la Belgique avait effectivement fourni des efforts auxquels le pays partenaire n'aurait pas répondu par des contreparties équilibrées.

A cet égard, il y a lieu de signaler qu'à l'occasion d'un audit coordonné exécuté en 1997 par 12 instances supérieures de contrôle européennes, la Cour avait déjà recommandé que l'administration mette tout en oeuvre pour garantir la réciprocité entre les services fiscaux nationaux en matière d'échange international de données⁴².

⁴¹ Tel est par exemple effectivement le cas, dans la convention relative à la double imposition conclue avec la France.

⁴² *Mutual assistance in the field of direct taxation. Belgium. , A coordinated audit by 12 Supreme Audit Institutions of Member States of the European Union. October 1997.*

Bibliographie

Législation au sens large

Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, *M.B.* 17 octobre 2000, p. 34926.

Convention modèle de l'O.C.D.E. préventive de la double imposition en matière de taxes sur les revenus et le patrimoine, rapport du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E., 1977.

Constitution belge

Code des impôts sur les revenus de 1992

Circulaire Ci. RH. 624/325.294 du 8 août 1983, *Bulletin des contributions*, 1983, p. 2061.

Circulaire Ci. RH. 31/467.439 du 3 janvier 1996, *Bulletin des contributions*, 1996, p. 207.

Questions et réponses, Ch. repr. 2000-01, 13 novembre 2000, p. 8155 (Question n° 504 Pieters)

Questions et réponses, Ch. repr. 1998-99, 24 février 1999, p. 23094 (Question n° 1665 Leterme)

Questions et réponses, Ch. repr. 1998-99, 24 février 1999, p. 121 (Question n° 1666 Leterme)

Questions et réponses, Sénat 1993-94, 15 mars 1994, p. 5516 (Question n° 675 Daerden)

Jurisprudence

Cour de justice, 16 mai 2000, n° C-87/99, Zurstrassen, <http://curia.eu.int>

Cour de justice, 13 avril 2000, n° C-420/98, *Rechtskundig Weekblad*, 2000-01, p. 1567.

Cour de justice, 14 septembre 1999, n° C-391/97; Cour de justice, 14 février 1995, n° C-279/93; Cour de justice, 11 août 1995, n° C-80/94, <http://curia.eu.int>

Cour d'arbitrage, n° de rôle 2250, *Moniteur belge*, 29 janvier 2002, p. 2962.

Cassation RG F.98.0072.N, 3 novembre 2000, <http://www.Cass.be>

Bruxelles, 14 avril 2000, *Courrier fiscal* 2000 (réédition), tirage 9., p. 292.

Anvers, 15 février 2000, examiné par POPPE, G., «Onwettelijk akkoord blijft gelden als fiscus het jarenlang heeft aanvaard» (L'accord illégal reste en vigueur lorsque le fisc l'a accepté pendant des années», *Fiscale Actualiteit*, 2000, n° 11, p. 1-3.

Littérature juridique

DAVAIN, J.-L. et VAN DER GHINST, S., *Bijzonder aanslagstelsel buitenlandse kaderleden, Onwettelijk, oncontroleerbaar en aan wijziging toe? (Régime spécial*

d'imposition des cadres étrangers, illégal, incontrôlable et susceptible d'être modifié?), *Fiscale Actualiteit* 1994, n°. 39, p. 1-3.

EYSSEN, H., *Buitenlandse investeringen in België, (Investissements étrangers en Belgique)*, 6 pages au dossier Cepass, 1996.

GOETHALS, J. et LEBERSORG, J., *De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk (La circulaire des cadres étrangers: situation après 14 années de pratique)*, *Revue générale de fiscalité*, 1997, p. 313-327.

HINNEKENS, L., *Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak (La qualité d'habitant ou de non-habitant du travailleur détaché selon le dernier état de la législation et de la jurisprudence)*, *Revue générale de la fiscalité*, 1995, p. 270-280.

LAURENT, E. D. et GOLENVAUX, J.-F., *Buitenlandse kaderleden en fiscus (Cadres étrangers et fisc)*, Diegem, Ced.Samsom, 1997.

LEUS, K., *Pseudo-wetgeving (pseudo-législation)*, Anvers, Editions Maklu, 1992.

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, Politique fiscale dans l'Union européenne: priorités pour les années à venir, COM(2001) 260 def.

POPPE, G. et de ROEYEN, W., *Tewerkstelling van buitenlandse kaderleden in België (Emploi des cadres étrangers en Belgique)*, Deurne, Kluwer rechtswetenschappen, 1993.

SCHÖN, W., *Tax competition in Europe – The legal perspective*, *Revue générale de fiscalité*, 2000, p. 492- 508.

The Code of Conduct on Business Taxation,

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm

TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal 2000*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2000.

VANHEESWIJCK, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België (L'impôt des cadres étrangers en Belgique)*, Anvers, Kluwer rechtswetenschappen, 1986.

VERBIST, T., *Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden: wettelijkheidsgehalte versterkt? (Circulaire en matière de régime fiscal spécial des cadres étrangers: contenu légal renforcé?)*, *Expat News* 2000, n° 9, p.1-4.

VERBIST, T., commentaires sous Bruxelles, 10 mars 2000, *Revue générale de fiscalité* 2001, 14

WAUMAN, M., *Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire (la jurisprudence reconnaît la légalité de la circulaire)*, *Fiscoloog internationaal*,) 2000, n° 202, p. 2-4.

Annexe 1
Réaction de l'administration

TRADUCTION

MINISTRE DES FINANCES

L'ADMINISTRATEUR GENERAL DES IMPOTS

Tour des Finances – Bd du Jardin botanique 50 –boîte 65 – 1010 Bruxelles

Mme M. CELIE
Première auditrice-directrice f.f.
COUR DES COMPTES
6^e direction
Rue de la Régence 2
1000 BRUXELLES

Votre lettre du	Vos références	Nos références	Date
10 juillet 2002	N6 – 1.836.834 N1	058T/2.2/1704	29 juillet 2002

**Objet : Projet de rapport de la Cour des comptes concernant le régime spécial
d'imposition des cadres étrangers.**

Madame la Première auditrice-directrice f.f.,

Vous trouverez en annexe les remarques de l'administration compétente en ce qui concerne le projet de rapport précité.

Veuillez agréer, Madame, l'assurance de ma considération très distinguée.

(sé)

H. De Greef

Annexe : 1

TRADUCTION

MINISTRE DES FINANCES

1010 Bruxelles, le 25 juillet 2002

Administration de la fiscalité
des entreprises
et des revenus

Services centraux

Votre correspondante :
Maggy VAN DER BIEST
Vérificatrice principale
Tél.: 02/210.23.31

VOTRE LETTRE DU

VOS REFERENCES

NOS REFERENCES
Direction I/5 A
Ci. RH.624/551.473

ANNEXES
8

NOTE

à M. H. DE GREEF

Administrateur général des impôts

Objet : Projet de rapport de la Cour des comptes concernant le régime spécial d'imposition des cadres étrangers, votre note du 12 juillet 2002, réf. 058T/2.2/1704.

1. COMMENTAIRE

Dans le projet de rapport (notamment le point C, Conclusions générales), la Cour des comptes critique la légalité de la circulaire n° Ci. RH. 624/325.294 du 8 août 1983 (Bull. 620). Ce problème a déjà été signalé au ministre, le 15 janvier 2001, par l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus.

Dans cette note (cf. copie en annexe 1), l'AFER reconnaît que "d'un point de vue strictement juridique, le régime présente, en effet, un certain nombre de faiblesses, à savoir.

- ▼ Une des conditions du régime spécial d'imposition consiste dans le détachement temporaire en Belgique. Il n'est fixé, à cet égard, aucun délai maximum. Il est, dès lors, admis que le caractère temporaire peut se prolonger sur une période assez longue, sans que le cadre perde sa qualité de non-résident, ni l'entreprise ses droits au régime spécial de taxation.
- ▼ Il est accordé une exemption pour les journées passées à l'étranger, où ces revenus ne sont, souvent, pas imposés.

Ce sont là précisément les caractéristiques – souhaitables et attrayantes – du régime en question et ce sont-elles qui ont effectivement été visées lors de son instauration par le Gouvernement de l'époque (et aussi par des Gouvernements ultérieurs)." (traduction).

L'attention est attirée sur le fait que la circulaire précitée de 1983 a été élaborée à la demande du Gouvernement de l'époque. La justification de son instauration se retrouve dans l'accord gouvernemental, qui précisait que, "dans le domaine fiscal, la Belgique doit redevenir un pays réellement attractif pour les investisseurs étrangers et pour la stimulation des entreprises nationales". Le Gouvernement a, dès lors, décidé, à l'époque, d'instaurer en l'espèce un nouveau régime qui a principalement pour but d'assurer, notamment dans les secteurs de pointe, le maintien et le développement des investissements nécessaires à la croissance d'une économie basée sur l'exportation, tout en évitant de porter atteinte à une exacte perception de l'impôt (cf. n° 4 de la circulaire).

1. Réforme fiscale. Loi du 22 décembre 1989

Dans le cadre de l'examen général de la loi du 22 décembre 1989 (Moniteur belge du 29 décembre 1989- Bulletin 691, p. 334), il a déjà été fait observer qu'"il devrait être possible de réduire progressivement certains avantages octroyés par circulaire administrative aux cadres étrangers (et surtout aux pays dont ils sont les ressortissants. L'intervenant (M. Willockx) se demande d'ailleurs si ces circulaires sont compatibles avec l'article 112 de la Constitution, qui prévoit que nulle

exemption ou modération d'impôts ne peut être établie que par une loi. Il insiste pour que cette matière soit, à l'avenir, réglée exclusivement par une loi" (Doc. Parl. 1026/5-89/90, p 16 – copie en annexe 2).

Le ministre des Finances de l'époque a répondu à ce sujet qu'"en ce qui concerne l'impôt des non-résidents, le Gouvernement a l'intention de réexaminer, avec prudence, la circulaire relative aux cadres étrangers. Dans les mois à venir, il s'efforcera d'éliminer certaines anomalies en la matière" (Doc. Parl. 1026/5-89/90, p 32 – copie en annexe 3).

A la question parlementaire n° 675 du 15 mars 1994 posée par le sénateur Daerden, le ministre des Finances de l'époque a répondu que, "suite à l'examen approfondi effectué à l'époque par l'Administration des contributions directes des conséquences de la loi du 22 décembre 1989 sur le régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers et compte tenu de l'intérêt économique qui le fonde, il a été décidé qu'il n'était pas opportun de revoir le régime d'imposition en cause". (Bulletin 741, p. 1995 - copie en annexe 4).

2. Présomption irréfragable : article 3, § 2, du C.I.R. 92

L'article 313 de la loi précitée (copie en annexe 5) a introduit à l'article 3, § 2, du C.I.R. (actuellement toujours l'article 3, § 2, du C.I.R. 92) la présomption que les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune. Cette présomption peut toujours être réfutée par la production de la preuve contraire. Cette présomption légale a été instaurée pour remédier partiellement à la difficulté – constatation de la qualité d'une personne physique (habitant du Royaume ou non-habitant du Royaume) sur la base d'éléments de fait qui, souvent, ne relèvent pas du domaine fiscal. En pareil cas, le contribuable (inscrit au Registre national) qui conteste être un habitant du Royaume sera tenu de porter à la connaissance de l'administration les circonstances de fait propres à son cas (fourniture de la preuve contraire) qui mettront l'administration en mesure de se prononcer en connaissance de cause (Exposé des motifs, 806-1 (1989-1990), p. 83).

Dans la note du 21 juin 1991 à l'adresse du ministre des Finances de l'époque, rédigée à la suite d'une lettre de l'"American Chamber of Commerce in Belgium ASBL" (copie en annexe 6), l'administration a, alors, affirmé que les conditions posées aux n° 227/11 à 227/19 du Com.IR 92 (copie en annexe 7 – 139/9 à 139/9.8 du Com.IR), notamment les données requises pour déterminer la qualité de non-habitant du Royaume et qui doivent être fournies lors de l'introduction de la demande, constituent une preuve du contraire suffisante pour réfuter la présomption susmentionnée.

L'article 2 de la loi du 6 juillet 1994 (Bulletin 742) a complété l'article 3, § 2, du C.I.R. 92 par un deuxième alinéa qui, pour les personnes mariées ne se trouvant pas dans un des cas visés à l'article 128, alinéa 1er, du C.I.R. 92, situe le domicile fiscal à l'endroit où est établi le ménage.

L'administration motive l'inapplicabilité du deuxième alinéa de l'article 3, § 2, du C.I.R. 92 aux cadres étrangers par le fait que la notion de "**domicile fiscal**" est rattachée à l'endroit où la famille s'est **établie**.

Il ressort, à cet égard, de la réponse à la question parlementaire n° 1665 du 24 février 1999, posée par le député Yves Leterme (copie en annexe 8), qu'il est inhérent au régime spécial d'imposition de cadres étrangers que leur mise au travail en Belgique n'ait qu'un caractère temporaire et qu'en règle générale, ils soient amenés à **séjourner** temporairement en Belgique pour l'exercice de leur mission. Comme cela est prévu dans la circulaire du 8 août 1983, la nature temporaire de leur activité doit être démontrée au moyen d'un ensemble d'éléments précis et concordants.

Il faut donc faire la distinction entre l'**établissement** en Belgique du domicile [fiscal] et le **séjour temporaire** en Belgique. Compte tenu du caractère temporaire tant de l'activité que du séjour en Belgique qui y est lié, les cadres concernés maintiennent leur domicile fiscal à l'étranger.

3. Remboursement de dépenses propres à l'employeur

Conformément aux dispositions des articles 31, deuxième alinéa, 1°, *in fine*, et 32, deuxième alinéa, 1°, *in fine*, du C.I.R. 92, les rétributions obtenues en

remboursement de dépenses propres à l'employeur ou à l'entreprise sont exclues des rémunérations imposables.

C'est précisément sur ces dispositions légales qu'est fondée la circulaire susmentionnée. Pour autant qu'elles ne soient pas excessives, les dépenses supplémentaires qui résultent de la mise au travail en Belgique des cadres visés sont qualifiées de dépenses propres à l'employeur ou à l'entreprise au sens des dispositions légales précitées. Le montant à qualifier de remboursement de dépenses propres à l'employeur ou à l'entreprise est fonction des circonstances de fait et juridiques propres à chaque cas.

4. Exigence de nationalité

L'exigence de nationalité a indubitablement été instaurée pour prévenir les abus. En outre, l'introduction de cette disposition a surtout visé les personnes qui ne font pas partie du personnel de cadre, mais dont la spécialisation est néanmoins telle que leur recrutement en Belgique est très difficile, voire impossible.

II. CONCLUSION

L'administration constate que, malgré la mise en cause de la légalité de la circulaire, la Cour des comptes ne va pas jusqu'à en recommander le retrait et qu'ainsi, elle en reconnaît implicitement l'importance économique.

En outre, au sein de l'administration, il a déjà été à plusieurs reprises suggéré d'adapter la circulaire sur plusieurs points. En raison de l'intérêt que les différents Gouvernements ont porté au régime depuis 1983, cette suggestion n'est, jusqu'ici, jamais devenue une priorité. Dans le cadre d'un dossier récent, l'administration s'était d'ailleurs déjà proposée à cet égard d'examiner de plus près certains aspects, notamment pour ce qui est des trois premières recommandations (point D) de la Cour des comptes.

Il faut encore souligner qu'en dépit des critiques réitérées (tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'administration), l'administration fiscale a toujours appliqué

loyalement les directives de la circulaire conformément aux objectifs des Gouvernements.

Enfin, il convient également de faire observer que les services centraux de l'AFER sont d'avis qu'en ce qui concerne l'I.N.R./p.p. [*impôt des personnes physiques, non-résidents*], en général, et l'application du régime spécial d'imposition, en particulier, il y a lieu de mettre à disposition davantage de personnel et de moyens. Ainsi qu'il ressort du rapport de la Cour des comptes, la charge de travail des fonctionnaires concernés reste élevée. En sept ans, le nombre de demandes de reconnaissance a pratiquement doublé. En outre, ces mêmes fonctionnaires traitent aussi les demandes provenant d'entreprises qui souhaitent être agréées en qualité de bureau de contrôle et de coordination (dans le cadre de l'application de la circulaire – limite des dépenses propres à l'employeur portée à 29.750 EUR – n° 142/3.7 de la circulaire) ainsi que, depuis peu, les dossiers de reconnaissance en qualité de sportif étranger (footballeurs et basketteurs professionnels).

Pour le directeur général :

Le directeur :

(sé) Par ordonnance E. DELBAER

S. QUINTENS

Annexe 2
Réaction du ministre

MINISTÈRE DES FINANCES



LE MINISTRE



Bruxelles, le 21 10 2002

Monsieur W. DUMAZY
Premier Président de la Cour des Comptes

Rue de la Régence 2

1000 BRUXELLES

Vos références :

A 6-1.836.834B4

Nos références :

CABFIN/FIS/E.T/LJ/93375

Concerne : Audit sur le régime spécial de taxation des cadres étrangers.

Monsieur le Premier Président,

Votre courrier du 18 septembre 2002 et le rapport annexé ont retenu ma meilleure attention. A la lecture de ce dernier, certaines considérations peuvent être émises.

Il semble tout d'abord que les recommandations émises au sujet de la nécessité de renouveler périodiquement l'examen de la reconnaissance et de l'augmentation du degré de contrôle, seront rencontrées dans le cadre de la réforme Coperfin et de la modernisation du Ministère des Finances et plus précisément dans le cadre de l'entité fiscale Centre Etrangers dépendant du Centre « PME ».

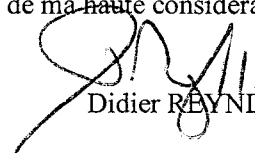
D'autre part, au niveau international, une petite économie ouverte comme la Belgique ne peut concevoir son système fiscal sans le comparer aux systèmes en vigueur dans les autres Etats, et encourager les entreprises étrangères à investir davantage dans notre pays. C'est dans ce contexte que doit être envisagée la problématique de l'imposition du personnel étranger nécessaire, en raison de leur expertise ou du poste de confiance qu'ils occupent au sein d'un groupe d'entreprises, pour encadrer des investissements étrangers en Belgique.

Ici, le projet de loi modifiant le régime de sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipé en matière fiscale (DOC 50 1918/001) et plus précisément dans sa partie relative au ruling proposé aux investissements répondra aux critiques contenues dans votre rapport.

Cela étant, il m'apparaît également indispensable de renforcer les avantages datant de 1983, au bénéfice des entreprises, par la réduction des charges salariales des cadres nécessaires en fonction de la durée de leur présence en Belgique.

Enfin, en ce qui concerne l'échange de renseignements international, vous conviendrez qu'il y a lieu de tenir compte d'une certaine réciprocité, comme cela est prévu dans les directives et conventions bilatérales en cause.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de ma haute considération.


Didier REYNDERS

dépôt légal	D/2003/1128/2
imprimeur	N.V. PEETERS S.A.
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site Internet	http://www.courdescomptes.be