



L'IMPÔT DES NON-RESIDENTS PERSONNES PHYSIQUES

PLAN

- ❑ Éléments de fiscalité internationale : les conventions préventives de double position et l'instrument multilatéral
- ❑ La définition d'un non-résident >< habitant du royaume
- ❑ Les grandes catégories de non-résidents
- ❑ Quelques catégories particulières de non-résidents
- ❑ Revenus mobiliers recueillis par des non-résidents
- ❑ Revenus professionnels (rémunération de travailleurs, rémunération de dirigeant d'entreprise, bénéfices produits à l'intervention d'un établissement belge)
- ❑ Le régime des pensions
- ❑ Les revenus divers
- ❑ Globalisation partielle, globalisation quasi-totale, non globalisation
- ❑ La règle des 75 % (les travailleurs assimilés)
- ❑ Exercices récapitulatifs à l'INR/pp
- ❑ Le régime fiscal des cadres étrangers
- ❑ L'INR/Soc et la notion d'établissement stable en droit fiscal international

INTRODUCTION AUX CONVENTIONS PREVENTIVES

- ❓ Les conventions fiscales représentent un aspect important des règles fiscales internationales de nombreux pays. On compte déjà plus de 3 000 conventions fiscales bilatérales.
- ❓ Après la signature, chaque État ratifie le traité en conformité avec ses propres procédures. En règle générale, le traité est conclu lorsque les pays échangent leurs instruments de ratification et il entre en vigueur conformément aux règles prévues par le traité (art. 29 (entrée en vigueur) du Modèle OCDE).
- ❓ **Le modèle de convention fiscale de l'OCDE s'accompagne de commentaires détaillés, article par article.**
- ❓ Le modèle de convention de l'OCDE favorise les pays exportateurs de capitaux par rapport aux pays importateurs de capitaux. Souvent, il supprime ou allège la double imposition en imposant au pays de la source de renoncer à une partie ou à la totalité de l'impôt sur certains types de revenus tirés par les résidents de l'autre pays contractant.

NAISSANCE D'UNE CONVENTION PREVENTIVE

UNE PROCÉDURE EN QUATRE ÉTAPES

- ❓ Dans un premier stade, les délégations des deux pays (fonctionnaires des affaires étrangères et de l'administration des Affaires fiscales) paraphent un projet de convention issu de leurs négociations. Ce projet concrétise la manière dont la double imposition sera éliminée;
- ❓ Dans un deuxième stade, la convention est signée par les personnes compétentes désignées par le droit public de chaque État concerné. En Belgique, cette personne est le Roi, mais sa signature n'a pour effet que d'authentifier le texte pour lequel les deux délégations ont marqué leur accord;
- ❓ Dans un troisième stade, la convention doit recevoir l'approbation des Chambres législatives belges avant qu'elle ne puisse sortir ses effets dans l'ordre juridique interne belge. Cet assentiment des Chambres consiste à conférer à la convention la valeur d'une loi dans notre ordre juridique interne . Une formalité équivalente doit bien sûr être accomplie dans l'autre État;
- ❓ Dans un quatrième et dernier stade, la convention est ratifiée (mention d'une formule par laquelle le Roi engage la Belgique à se conformer à la convention) et les instruments de ratification doivent être échangés. Ce n'est que suite à cet échange que naît un engagement définitif pour les pays intéressés et que la convention devient un élément de droit international.

- ❓ La plupart des conventions prévoient que l'entrée en vigueur interviendra 15 ou 30 jours après l'échange des instruments de ratification. Ce délai vise à permettre la publication de la convention au Moniteur belge.

CONTENU D'UNE CONVENTION FISCALE TYPE

- ❑ **Le chapitre I** regroupe l'article 1, qui précise **les personnes visées par la convention**, soit en général les résidents des deux États contractants, et l'article 2, qui décrit les impôts visés par la convention, soit généralement les impôts sur le revenu et sur la fortune prélevés par les États contractants et leurs subdivisions politiques.
- ❑ **Le chapitre II définit les principaux termes employés** dans la convention, notamment les termes généraux (art. 3) ainsi que les notions de «résident» (art. 4) et d'«établissement permanent» (art. 5).
- ❑ **Le chapitre III** porte sur ce qu'on appelle souvent les **règles distributives de la convention**. Les articles 6 à 21 portent sur les différents revenus que tire un résident d'un État contractant. En général, ces dispositions précisent si un seul État contractant ou les deux — l'État dans lequel le contribuable est résident (le pays de résidence) et l'État dans lequel le revenu a sa source (le pays de la source) — peut ou peuvent imposer le revenu et si le taux d'imposition est limité. :

Article 6 — Revenus immobiliers;

Article 7 — Bénéfices des entreprises;

Article 8 — Navigation maritime, intérieure et aérienne;

Article 9 — Entreprises associées et prix de transfert;

Article 10 — Dividendes;

Article 11 — Intérêts;

Article 12 — Redevances;

Article 13 — Gains en capital;

Article 14 — Professions indépendantes et libérales;

Article 15 — Revenus d'emploi;

Article 16 — Tantièmes et rémunérations du personnel de direction;

Article 17 — Artistes (du spectacle) et sportifs;

Article 18 — Pensions et prestations de sécurité sociale;

Article 19 — Fonctions publiques;

Article 20 — Étudiants, stagiaires et apprentis;

Article 21 — Autres revenus (soit tous les revenus qui ne sont pas traités dans les articles 6 à 20).

CONTENU D'UNE CONVENTION FISCALE TYPE

- ❓ **Le chapitre IV** porte sur l'imposition de la fortune (et non du revenu de la fortune).
- ❓ **Le chapitre V** présente les **Deux méthodes possibles pour éliminer les doubles impositions**: l'article 23 A (méthode d'exemption) et l'article 23 B (méthode d'imputation).

En général, si l'État contractant où le revenu a sa source est autorisé par les articles 6 à 21 à imposer le revenu, l'État contractant dont le contribuable est résident a l'obligation d'éliminer la double imposition. Selon la méthode d'exemption, le pays de résidence exempte les revenus. Selon la méthode d'imputation, le pays de résidence impose les revenus mais accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans le pays de la source.

- ❓ **Le chapitre VI** est intitulé «**Dispositions spéciales**». L'article 24 prévoit une protection contre diverses formes d'imposition discriminatoire opérées par les pays de la source et de résidence. Les articles 25, 26 et 27 envisagent différentes formes de coopération administrative entre les États contractants. L'article 25 organise une procédure amiable pour régler les différends relatifs à l'application de la convention. L'article 26 porte sur l'échange de renseignements entre les États. L'article 27 définit les règles d'assistance en matière de recouvrement des impôts. L'article 28 dispose simplement que rien dans la convention ne porte atteinte aux «privileges fiscaux» dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international soit des dispositions d'accords particuliers.
- ❓ **Le chapitre VII** fixe les règles relatives à l'entrée en vigueur et à la dénonciation de la convention.

RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS (ARTICLES 6 À 22)

- ❓ **Revenus immobiliers** : La règle générale consiste à accorder le pouvoir d'imposition à l'État où les biens immobiliers sont situés. La notion de biens immobiliers est définie par référence au droit civil de l'État de situation. Elle comprend en tout cas l'usufruit de biens immobiliers, le cheptel d'exploitation agricole ou le droit à des redevances dites immobilières. Les revenus visés sont ceux qui sont tirés de l'exploitation directe, de la location ou de la concession de l'exploitation de ressources naturelles.
- ❓ **Bénéfices des entreprises** : Les bénéfices des entreprises sont imposables dans l'État de résidence de l'entreprise, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable y situé. En ce cas, le pouvoir d'imposition des bénéfices imputables à cet établissement stable est dévolu à cet autre État. En Belgique, les bénéfices de tels établissements sont imposables suivant les dispositions du droit commun, c'est-à-dire à l'I.N.R./P.P. ou à l'I.N.R./Soc
 - ! Les bénéfices des entreprises de navigation maritime ou aérienne échappent en général à ces principes et sont imposés dans l'État où le siège de direction effective est situé, même si l'entreprise possède un établissement stable dans l'autre État

RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS (ARTICLES 6 À 22)

Revenus mobiliers (articles 10 à 12)

- ❓ Les revenus mobiliers sont imposables dans l'État du domicile du bénéficiaire de ceux-ci. L'État de la source garde cependant le droit d'opérer une retenue à la source, mais celle-ci est souvent limitée. En Belgique, cette retenue à la source est le précompte mobilier.
- ❓ Le précompte mobilier belge dû sur le montant brut des dividendes, intérêts et redevances attribués aux résidents des États partenaires fait en général l'objet de certaines réductions.
- ❓ Pour les dividendes, le précompte mobilier belge est réduit à 15 % (parfois 10 % [France, Luxembourg], voire 5 % [Royaume-Uni, Pays-Bas, U.S.A.]). Le précompte mobilier sur les intérêts est généralement réduit à 15 % (qui est en réalité le taux habituel). Dans certains cas, il est même prévu des exemptions (notamment pour les intérêts de créances commerciales ou de compte courant interbancaire). Les redevances sont souvent exemptées de toute retenue à la source.
- ❓ Le tout bien entendu sous réserve de l'application de la directive européenne sur le paiement d'intérêts et redevances (qui prévoit l'exonération de toute retenue à la source sur les intérêts et redevances payées entre entreprises liées des différents États membres de l'Union européenne.)

Comment obtenir les réductions conventionnelles de précompte mobilier?

- ❓ Pour obtenir la réduction de précompte mobilier sur les dividendes, intérêts et redevances, les bénéficiaires doivent remplir un formulaire et communiquer celui-ci à l'État de la source.
- ❓ En Belgique, ces formulaires sont délivrés par le bureau central de taxation de Bruxelles-étranger. Les résidents de pays liés à la Belgique doivent utiliser les formulaires 276 div, 276 int ou 276 R selon qu'il s'agit de dividendes, d'intérêts ou de redevances. Ces formulaires doivent être présentés par les bénéficiaires des revenus à leur administration fiscale. Celle-ci garde un exemplaire et atteste sur un deuxième exemplaire que les conditions conventionnelles mises à la réduction ou à l'exemption sont bien réunies. Ce deuxième exemplaire est communiqué, dans les dix jours du paiement, au débiteur belge qui l'annexe à sa déclaration au précompte.

RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS (ARTICLES 6 À 22)

- ❓ **Les rémunérations des travailleurs salariés (article 15)** • En principe, le pouvoir d'imposition sur ce type de rémunérations échoit au pays dans lequel s'exerce l'activité professionnelle. Par exception à cette règle, il est prévu que le pays de résidence de l'employé se voit attribuer le pouvoir d'imposition si trois conditions sont simultanément réunies (cfr infra)
- ❓ **Revenus recueillis par les dirigeants de sociétés dans les conventions récemment conclues par la Belgique (article 16)** : Les rémunérations d'administrateurs, gérants, commissaires, etc. sont, en droit conventionnel, imposables dans l'État de résidence de la société qui attribue ces rémunérations. Dans les conventions conclues par la Belgique, une distinction est faite entre les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (§ 1) et les rémunérations qu'une personne reçoit en raison de l'exercice d'une activité journalière de direction ou de caractère technique ou en qualité d'associé d'une société de personnes autre qu'une société par actions (§ 2)
- ❓ **La disposition résiduelle "revenus divers »** : Les conventions préventives de double imposition ne connaissent pas notre catégorie distincte de revenus imposables que nous appelons des "revenus divers". En général, les revenus dont la nature ne correspond pas aux revenus définis dans les autres dispositions sont taxés, sur base de l'article 21 (disposition résiduaire) dans l'État de résidence du bénéficiaire. Il convient toutefois d'examiner si certains de nos "revenus divers" ne peuvent être compris dans la classification de l'un ou l'autre revenu de la convention.

RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS (ARTICLES 6 À 22)

- ▣ **Pensions privées (Article 17)** : On trouve ici deux grandes particularités:
 - 1° les pensions privées sont imposées dans l'État de la source dans la mesure où l'emploi donnant lieu à la pension y a été exercé antérieurement et où les cotisations ont donné droit à des réductions d'impôt dans cet État.
 - 2° l'État de la source peut aussi imposer les paiements effectués en vertu de la législation sociale d'un État contractant ou en vertu d'un régime public visant à compléter les avantages de la sécurité sociale.
- ▣ **Gains en capital (article 13)** : Le modèle belge n'inclut pas la disposition qui accorde à l'État de la source le pouvoir d'imposer les plus-values sur actions de sociétés immobilières.

RAPPORTS ENTRE CONVENTIONS FISCALES ET DROIT INTERNE

- ❓ En principe, les dispositions de la convention prévalent sur le droit interne. Dans certains pays (comme en France ou en Belgique par exemple), ce principe a valeur constitutionnelle. Dans bien d'autres, le droit interne autorise l'Etat à légiférer à l'encontre des dispositions d'une convention fiscale,
- ❓ **Les conventions fiscales n'imposent pas d'impôts.** L'impôt relève du droit interne. Par conséquent, les conventions fiscales limitent les impôts imposés par un État.
- ❓ Les conventions fiscales ont surtout tendance à alléger le fardeau fiscal.
- ❓ De même, elles n'octroient aucun droit d'imposition, contrairement à ce qu'on entend souvent.
- ❓ Compte tenu de ce principe fondamental, il est généralement utile, avant d'appliquer les dispositions d'une convention fiscale, de déterminer si la somme concernée est assujettie à l'impôt national. Dans la négative, il n'est pas utile d'examiner la convention.
- ❓ Par exemple, si une convention signée entre le pays A et le pays B prévoit que les intérêts versés par un résident de l'un des États à un résident de l'autre État sont soumis à une retenue à la source de 15% maximum et si, selon le droit interne du pays A, les intérêts versés par une société résidente à un créancier indépendant résidant dans le pays B sont non imposables dans le pays A, la convention ne donne pas au pays A le droit d'imposer une retenue à la source de 15%.

L'INSTRUMENT MULTILATERAL

- ❓ Aujourd'hui, la lecture d'une convention préventive de la double imposition doit se faire conjointement avec un autre document, à savoir 'l'instrument multilatéral' (IM), que le législateur a approuvé par **la loi du 7 avril 2019 (MB, 18 juillet 2019)**. De quoi s'agit-il ?
- ❓ L'Instrument Multilatéral a été adopté le 24 novembre 2016 par l'OCDE et vise à mettre rapidement en œuvre une série de mesures constituant des normes minimales adoptées pour prévenir l'utilisation abusive des conventions et améliorer les mécanismes de règlement des différends dans plus de 3000 conventions fiscales à l'échelle mondiale
- ❓ Le recours à la technique de l'Instrument Multilatéral permet d'éviter pour un Etat d'avoir à renégocier chacune de ses conventions bilatérales en vigueur avec tous les Etats partenaires. En adhérant aux procédures de lutte contre les pratiques abusives dans les conventions abusives, chaque Etat signataire de cette Convention multilatérale les intègre automatiquement dans ses conventions
- ❓ L'autre avantage est d'offrir un cadre cohérent et simplifié offrant davantage de sécurité juridique puisque ces mesures s'appliquent uniformément dans toutes les conventions
- ❓ En résumé, **l'Instrument Multilatéral permet aux pays signataires de modifier rapidement leurs conventions fiscales bilatérales afin d'intégrer les dispositions anti-BEPS de l'OCDE et de coopérer plus efficacement dans la lutte contre l'évitement fiscal international abusif.**

L'INSTRUMENT MULTILATERAL

Principales mesures anti-abus contenues dans l'Instrument Multilatéral et qui seront transposés dans le modèle OCDE de convention préventive de double imposition

- ❓ • Article 6 : clause générale anti-abus : celle-ci dispose que « *Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte.* »
- ❓ • Article 8 : transactions relatives au transfert de dividendes : « *Les dispositions d'une Convention fiscale couverte qui prévoient une exemption d'impôt sur les dividendes payés par une société qui est un résident d'une Jurisdiction ne s'appliquent que si les conditions de détention énoncées dans ces dispositions sont satisfaites tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes).* »
- ❓ Cette clause exige donc une **période de détention dans le capital d'au moins un an**. Il convient en outre que les bénéficiaires donnant lieu au versement du dividende soient soumis à l'impôt dans la juridiction de référence ou que les dividendes soient soumis à une imposition effective dans l'Etat de la mère.

L'INSTRUMENT MULTILATERAL

Principales mesures anti-abus contenues dans l'Instrument Multilatéral et qui seront transposés dans le modèle OCDE de convention préventive de double imposition

- ❓ Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable (Action 7 BEPS : Pour contrer le recours aux structures commissionnaires, l'IM apporte deux modifications simultanées à la notion d'agent dépendant : d'une part, il étend la notion d'agent dépendant constitutif d'un établissement stable (article 5(5) du Modèle OCDE) et d'autre part, il restreint la notion d'agent indépendant non constitutif d'un établissement stable (article 5(6) du Modèle OCDE)
- ❓ Article 10 : **règle anti-abus visant les établissements stables** situés dans des juridictions tierces. Lorsqu'une entreprise résidente d'un Etat contractant transfère des éléments d'actifs vers un établissement stable situé dans un Etat tiers, l'Etat de la source du revenu n'est pas tenu d'accorder les avantages conventionnels sur ces revenus si les bénéfices ne sont pas suffisamment imposés dans l'Etat tiers où se situe l'établissement stable
- ❓ Article 15 : définition d'une personne étroitement liée . Deux personnes sont « étroitement liées » au sens de la partie IV de l'IM lorsqu'elles sont dans une relation de contrôle ou lorsqu'elles sont sous le contrôle des mêmes personnes. L'IM précise qu'il s'agit d'une question de fait.

L'INSTRUMENT MULTILATERAL

- ❓ Liberté des Etats de soumettre ou non une convention à l'IM.
- ❓ La Belgique a « notifié » 99 de ses conventions (voir fisconet, Textes de synthèse MLI)
- ❓ La liberté de choix des Etats contractants est limitée en ce qui concerne les 'normes minimales' que prévoit l'IM. Il s'agit des mesures visant à prévenir 'l'utilisation abusive des conventions' et des mesures visant à améliorer le 'règlement des différends' (par le biais d'une adaptation de la procédure amiable)
- ❓ Outre les 'normes minimales' ci-dessus, l'IM contient également un certain nombre de dispositions que l'on pourrait plutôt qualifier de 'recommandations'. Régime de l' " opt in "
- ❓ Exemple : **la Belgique n'a émis aucune réserve en ce qui concerne certaines des mesures visant à empêcher que l'on puisse échapper artificiellement au statut 'd'établissement stable' dans l'Etat de la source** (et donc à une imposition dans cet Etat). Il s'agit notamment d'une extension des cas dans lesquels un 'représentant dépendant' donne lieu à un établissement stable 'personnel'. Constitue aujourd'hui un tel établissement, le représentant qui, dans l'autre Etat contractant, "dispose des pouvoirs qu'il y exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise". Pour autant que certaines conditions soient remplies, le régime sera dorénavant étendu au représentant qui "joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise" (art. 12, § 1 de l'IM). En d'autres termes, on examinera dorénavant aussi si le représentant joue le 'rôle principal' lors de la formation du contrat, même s'il ne le conclut pas lui-même. De ce fait, les commissionnaires (qui, strictement parlant, ne lient pas directement leur commettant) pourront par exemple également constituer un établissement stable.

1. Notion d'impôt de non-résident

- ❓ Objet de l'INR
- ❓ Territorialité de l'impôt belge
- ❓ **Distinction résident/non-résident (article 2 CIR)**
 - ❓ *Par habitants du Royaume, on entend:*
 - ❓ *les personnes physiques qui ont établi leur domicile en Belgique; lorsqu'elles n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune en Belgique;*
- ❓ Importance des conventions
- ❓ Dispositions légales : articles 227 à 248/3 du CIR
- ❓ Notion d'habitants du royaume : domicile /siège de la fortune
- ❓ L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait.
- ❓ Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile , les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques.
- ❓ Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage.

2. Domicile fiscal

- ❑ **Domicile de fait, caractérisé nécessairement par une certaine permanence continuité**
- ❑ Le domicile fiscal se détermine par le fait de l'habitation du ménage
- ❑ Autres critères :
 - intention de retour
 - centre des intérêts
 - liens intellectuels, sportifs sociaux
 - Immatriculation d'une voiture,
 - mutuelle,
 - ...

2. Siège de la fortune

❑ **Critère alternatif : Centre des affaires et des activités professionnelles**

❑ les présomptions légales :

- ❑ inscription au registre national des personnes physiques
- ❑ personnes mariées et cohabitants légaux

Directives à suivre :

- ❑ Lieu d'habitation effectif
- ❑ Paiement salaire en Belgique
- ❑ départ à l'étranger de plus de 24 mois
- ❑ Quid des contribuables dont la famille reste en Belgique ?
 - ❑ Séparation de fait réelle
 - ❑ Départ temporairement reporté
 - ❑ Courts séjours en Belgique ?

2. Siège de la fortune : exemple

• **Selon l'administration fiscale est habitant du royaume la personne qui :**

- ❑ Il ressort d'un procès-verbal établi par le service de dépistage de douanes et accises pour l'importation frauduleuse de diamants résidence située Anvers
- ❑ Il n'est pas divorcé de son épouse qui y est encore inscrite
- ❑ Il est membre de trois bourses diamantaires Anvers
- ❑ Il ressort des documents et cartes de visite que, malgré sa radiation à Monrovia, son exploitation principale se trouve chez sa famille
- ❑ ses vêtements et ses documents tant personnels que commerciaux se trouvent dans son appartement
- ❑ Sa voiture est assurée par l'entremise d'un courtier d'Anvers
- ❑ Pratiquement toutes les vaccinations sont administrées Anvers

2. Siège de la fortune : exemple

- **Un Mauritanien qui, pendant les années concernées , avait pris en location une chambre d'hôtel Anvers et s'y était inscrit au registre de la population n'est pas un habitant du royaume étant donné que**
 - ❓ L'administration n'a pas établi que cette chambre d'hôtel était le domicile de fait du contribuable
 - ❓ Les absences telles qu'elles ressortent d'une photocopie du passeport et du dossier fiscal étayaient la thèse de l'intéressé qu'il n'habitait pas la Belgique et que la chambre d'hôtel n'était qu'une adresse de correspondance et un lieu où il trouvait abri lorsqu'il était en Belgique
 - ❓ Le fait que l'intéressé importait de l'argent de l'étranger ne prouve pas qu'il ait établi en Belgique le siège sa fortune puisque son compte bancaire n'a jamais présenté de solde créditeur important et qu'il était vraisemblablement alimenté de l'étranger au fur et à mesure de ses besoins (Anvers 3 juin 86)

2. Double résidence et CPDI

- ❓ **Tie-breaker rule (critères successifs)**
- ❓ Premier et principal critère : Foyer d'habitation permanent
- ❓ Si deux foyers d'habitation permanents ❓: résidence dans l'État avec lequel la personne a ses liens économiques et personnels les plus étroits (centre des intérêts vitaux)
- ❓ Si centre des intérêts vitaux dans deux États, critère du lieu de séjour habituel
- ❓ Si séjour habituel dans deux États, critère de la nationalité
- ❓ Si double nationalité, les autorités contractantes des deux États tranchent la question de commun accord
- ❓ Mons, 21 décembre 2010 : détention par un Français d'un bien donné en location Belgique : résidence française car absence de foyer d'habitation en Belgique
- ❓ Mons 18 octobre 2010 : un Français qui vend sa maison en France pour s'installer dans une maison de repos en Belgique a son foyer d'habitation en Belgique

3. Non-Résident

- ❓ **Personne qui n'a ni son domicile ni son siège de la fortune en Belgique**
- ❓ Cas particuliers :
 - ❓ Agent diplomatique et agent consulaire carrière : conditions de réciprocité, de nationalité, et de non résidence.
 - ❓ Fonctionnaires européens : exception du domicile fiscal (le fonctionnaire a établi sa résidence en Belgique uniquement en raison de son engagement par l'union européenne)
 - ❓ Membre et représentant du SHAPE : l'exception s'étend au conjoint
 - ❓ Circulaire AGCD : travailleurs salariés occupés dans un pays extra européen avec lequel la Belgique n'a pas signé des conventions préventives de double imposition (travailleurs d'entreprises privées, coopérants travaillant pour des ASBL constituées par les pouvoirs publics, coopération développement) : si cette personne ne sont plus inscrites au registre national, vérification des critères de domicile et siège de la fortune
 - ❓ Cadres étrangers (voir exposé de José Dehaze)

4. Les catégories de Non-Résidents

- ❓ **La première catégorie** est composée des non-résidents qui satisfont aux deux conditions suivantes : ils ont recueilli pendant toute la période imposable des revenus professionnels imposables en Belgique s'élevant au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels recueillis pendant cette période imposable de sources belge et étrangère (règle des 75 %), et ils sont résidents fiscaux d'un État membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique.
- ❓ Pour cette catégorie tous les avantages fiscaux et réductions d'impôt tant fédéraux que régionaux peuvent s'appliquer (au prorata de la durée de séjour en Belgique durant l'année).
- ❓ Exemples : voir infra

4. Les catégories de Non-Résidents

- ❓ **La deuxième catégorie** vise les non-résidents qui ont satisfait à la règle des 75 %, mais ne sont pas résidents fiscaux d'un État membre de l'Esace économique européen autre que la Belgique pendant toute la période imposable. Ces derniers bénéficient des avantages fiscaux fédéraux (telle la quotité exemptée ou le la déduction des rentes alimentaires, mais n'ont droit à aucune des réductions d'impôt régionales (comme l'amortissement en capital d'emprunts hypothécaires en vue d'acquérir une habitation).
- ❓ Enfin, **la troisième catégorie** est composée des non-résidents « ordinaires » qui ne satisfont à aucune des deux conditions précitées et qui dès lors ne peuvent prétendre à aucun des avantages fiscaux.

- ❑ **Il y a toutefois l'exception notable des habitants du Luxembourg des Pays-Bas et de la France**
- ❑ Ceux-ci peuvent qui malgré tout peuvent revendiquer les mesures relatives aux déductions personnelles, abattements et réductions mais réduites c'est-à-dire au prorata des rémunérations de travailleurs, des bénéfices et des profits d'une activité professionnelle indépendante, imposables en Belgique, par rapport au total des revenus professionnels (s'il est un habitant de la France) ou au prorata des revenus imposables en Belgique par rapport au total du revenu mondial (s'il est un habitant des Pays-Bas ou du Luxembourg).
- ❑ Circulaire 41/15 du 3 décembre 2015

4. Les catégories de Non-Résidents : déclaration fiscale

- ❓ On ne peut pas cocher plus d'un des codes précités, étant donné que, d'une part, on ne peut appartenir pour une même période imposable qu'à une seule catégorie de non-habitants du royaume, et d'autre part, lorsqu'on appartient à la première catégorie, on ne peut être « localisé » que dans une seule région pour toute la période imposable
- ❓ La distinction entre les catégories de non-habitants du royaume est importante pour compléter la déclaration : « *vous ne pouvez compléter les rubriques signalées par un « (**) » ou un « (*) » que selon la catégorie à laquelle vous appartenez* »
- ❓ L'administration fiscale peut vérifier la condition de résidence fiscale dans un « Etat membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique » pendant toute la période imposable, uniquement à l'aide d'une attestation émanant de l'administration fiscale compétente de cet Etat d'où il ressort que l'on a maintenu sa résidence fiscale pendant toute la période imposable
- ❓ Il est conseillé de joindre cette attestation à votre déclaration si on a complété une ou plusieurs rubriques signalées par un « (**) » du cadre IX, X ou XI

4. Les catégories de Non-Résidents : déclaration fiscale

📌 **Règles de localisation dans une seule Région** (pour 1^{ère} catégorie de non-habitants du royaume) :

- 1° lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans une seule région, il est censé être localisé dans cette région ;
- 2° lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans plusieurs régions, il est censé être localisé dans la région où le revenu professionnel net le plus élevé - calculé à deux décimales - a été obtenu ;
- 3° lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans plusieurs régions et qu'il a, soit obtenu dans chaque région un même revenu professionnel net - calculé à deux décimales -, soit obtenu dans deux régions un même revenu professionnel net le plus élevé, il est censé être localisé dans la région où le plus grand nombre de jours de travail effectivement prestés a été réalisé ;
- 4° lorsque le non-résident a obtenu le même revenu professionnel net le plus élevé dans plus d'une région et que dans chacune de ces régions, il a presté le même nombre de jours de travail effectif, il est censé être localisé dans la région dans laquelle il était localisé lors de la précédente période imposable

4. Les catégories de Non-Résidents : déclaration fiscale

Points de rattachement pour déterminer dans quelle région les revenus :

- ☐ Les rémunérations des travailleurs :
- ☐ 1° en ce qui concerne les rémunérations d'un travailleur qui remplit la partie la plus importante de ses obligations envers son employeur dans un même lieu de travail en Belgique, dans la région où ce lieu de travail habituel est situé. Un travailleur qui exerce son activité professionnelle à bord d'un moyen de transport exploité en transport national ou international de marchandises ou de personnes, est censé avoir son lieu de travail habituel à l'endroit en Belgique où il commence et termine normalement une période de service ou une série de périodes de service ;
- ☐ 2° en ce qui concerne les rémunérations d'un travailleur qui n'a pas de lieu de travail habituel au sens du 1° : dans la région où est situé l'établissement de l'employeur où (ou à partir duquel) il reçoit ses instructions ;

4. Les catégories de Non-Résidents : déclaration fiscale

Points de rattachement pour déterminer dans quelle région les revenus :

- ❓ Les rémunérations des dirigeants d'entreprise
 - ❓ 1° en ce qui concerne les rémunérations obtenues pour l'exercice d'un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues, dans la région où la personne morale est établie ;
 - ❓ 2° en ce qui concerne les autres rémunérations, dans la région déterminée conformément aux règles relatives aux rémunérations des travailleurs qui sont visées au point II, a ci-avant.

- ❓ Les bénéfices, autres que les indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices, sont censés être obtenus :
 - ❓ 1° dans la région où est situé l'établissement belge auquel les bénéfices peuvent être attribués ;
 - ❓ 2° en ce qui concerne les revenus de l'aliénation ou de la location d'un bien immobilier ainsi que de la constitution ou de la cession de droits réels sur un bien immobilier qui ne peuvent être attribués à un établissement belge, dans la région où le bien immobilier est situé ;
 - ❓ 3° En ce qui concerne les bénéfices résultant de la qualité d'associé dans une société, un groupement ou une association qui est censé être une association sans personnalité juridique en vertu de l'article 29, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans la région où est établi la société, le groupement ou l'association.

5. Revenus de capitaux et de biens mobiliers

Article 228 § 2, : revenus imposables lorsqu'ils sont produits ou recueillis en Belgique

❑ **Impact des conventions internationales**

❑ Taux de mobilier généralement limité à 15 %, parfois 10 % 5 %

❑ **Intérêts** : limitation à 15 %

❑ **Redevances** (royalties, rétribution du know how, revenus issus de la concession de biens mobiliers, etc.) : en principe l'État source doit renoncer à la taxation

❑ **Dividendes** : retenue à la source limitée à 15 %

❑ Les formulaires 276/int, div ou R pour les résidents belges

6. Revenus professionnels

- ❑ Rémunérations des travailleurs,
- ❑ Rémunérations des dirigeants d'entreprise
- ❑ Bénéfices
- ❑ Profits
- ❑ Pensions
- ❑ Bénéfices et profits d'une activité antérieure

7. Rémunération des travailleurs

Article 15 C CPDI

- ❑ **Règle générale : imposition en principe dans l'État de résidence du travailleur à moins que l'emploi ne soit exercé en Belgique**
- ❑ Quand l'emploi est-il exercé en Belgique ?
- ❑ Un emploi est exercé en Belgique lorsque le travailleur est physiquement présent sur le territoire belge.
- ❑ Exemple : résident de l'Allemagne exerce une activité salariée pour une société établie en Allemagne ; il travaille pour partie sur le territoire belge et pour partie sur le territoire allemand.
 - ❑ La partie des rémunérations de source belge, c'est-à-dire afférente à l'activité exercée en Belgique, est en principe imposable en Belgique (à l' INR/PP)

7. Rémunération des travailleurs

❓ **Quels sont les revenus visés à l'article 15 ?**

- ❓ Traitements et salaires, ATN, indemnités obtenues en raison de la cessation du travail, indemnités obtenues en réparation d'une perte temporaire de rémunération
- ❓ Visées : rémunération payée pendant l'exercice de l'emploi salarié en Belgique ainsi que les rémunérations anticipées (payées avant le début de l'exercice de la) ou les rémunérations différées (payées après l'exercice de l'activité en Belgique)
- ❓ Exemple : si une somme de 10 000 € a été payé à Monsieur Durand avant son détachement Belgique, elle sera imposable à l'INR /pp car cette somme est directement liée à l'exercice de l'emploi en Belgique ; de même une prime payée après le détachement de Monsieur Durand sera soumise à l'INR dans la mesure où elle se rapporte proportionnellement à l'exercice de l'activité en Belgique
- ❓ Cas particulier des indemnités de licenciement : c'est le pays où l'activité est exercée au moment de la rupture du contrat de travail dispose du pouvoir d'imposition sur l'indemnité
- ❓ Cas particulier des indemnités de non-concurrence : : exclusivement imposable dans l'État de résidence du bénéficiaire

7. Rémunération des travailleurs

La règle des 183 jours.

- ❑ Exceptions à la règle générale.
- ❑ Taxation dans l'état de résidence lorsque sont réunies 3 conditions négatives simultanément :
 - ❑ Première condition : ne pas avoir séjourné en Belgique plus de 183 jours, et
 - ❑ Deuxième condition : rémunération payées par un employeur qui n'est pas un résident de Belgique, et
 - ❑ Troisième condition : charge des rémunérations non supportée par un établissement stable que l'employeur a en Belgique.

7. Rémunération des travailleurs

La règle des 183 jours.

- ☐ Exemples : Monsieur Durand résident du Luxembourg
 - ☐ 1. activité exercée en Belgique du 1^{er} mars 2020 au 1^{er} juillet 2020, dans la succursale belge d'une société résidente du Luxembourg ; cette succursale supporte directement la charge des rémunérations : troisième condition non remplie (INR)
 - ☐ 2. activité exercée en Belgique du 1^{er} avril 2020 au 15 août 2020 et les rémunérations sont payées par une société résidente du Luxembourg qui ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique : trois conditions simultanément remplies (la Belgique doit exempter)
 - ☐ 3, l'activité est exercée en Belgique du 1^{er} janvier 2020 au 1^{er} mai 2020 et du 15 mai 2000 20 au 31 juillet 2020 et les rémunérations sont payées par une société résidente du Luxembourg qui ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique : première condition non remplie (INR)
 - ☐ 4. l'activité est exercée en Belgique du 1^{er} janvier 2020 au 15 février 2020 et du 1^{er} mars 2020 au 1^{er} mai 2020 pour le compte d'une société résidente de la Belgique qui paye effectivement les rémunérations : deuxième condition non remplie (INR)

7. Rémunération des travailleurs

Première condition : séjour n'excédant pas 183 jours :

- ❑ Le séjour en Belgique du bénéficiaire des rémunérations, pendant plusieurs périodes successives ou non, ne peut excéder au total 183 jours durant toute période de 12 mois commençant se terminant dans l'année fiscale
- ❑ Comment calculer les 183 jours ?
- ❑ **Prendre en considération** : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ, samedi dimanche et jours fairs sont passés en Belgique, jours de vacances passés en Belgique avant pendant l'exercice de l'activité ou après la cessation des activités
- ❑ **Sont exclus** : journées passées en transit, journée de vacance pendant la période d'activité en dehors de la Belgique, brève interruption en dehors de la Belgique, joug complet travail passé en dehors de la Belgique

7. Rémunération des travailleurs

Première condition : séjour n'excédant pas 183 jours :

- ❓ Il en résulte que toute journée passée en dehors de l'État d'exercice ne sera pas prise en compte pour le calcul des 183 jours.
- ❓ **Exemple :**
 - ❓ Une entreprise bancaire établie à Paris détache, auprès de sa filiale établie à Bruxelles, un expert-comptable (employé) pour surveiller les comptes et le bon fonctionnement de la filiale belge. Il commence son activité à Bruxelles le 13 janvier 2020 et la termine le 31 juillet 2020.
 - ❓ Il est résident français où il a conservé son habitation permanente.
 - ❓ Sa rémunération est payée et prise en charge en France. Il dispose d'un appartement de fonction à Bruxelles.
 - ❓ Tous les vendredis en début d'après-midi, il quitte Bruxelles pour se rendre à Paris et revient le dimanche soir ou le lundi matin. Du 1er au 31 décembre 2020, il séjourne à Bruges chez un couple d'amis.
 - ❓ Le nombre de jours de présence en Belgique est de 200 (nombre de jours du 13 janvier au 31 juillet) – 46 (samedis, dimanches et jours fériés passés à Paris sur base des billets de train conservés par le travailleur) + 31 (vacances à Bruges) = 185 jours.
 - ❓ Les rémunérations sont donc imposables en Belgique (**plus de 183 jours en Belgique**).

7. Rémunération des travailleurs

Deuxième condition : l'employeur est un non résident :

☐ Si l'employeur est un résident de la Belgique, les rémunérations qu'il verse un non-résident sont imposables en Belgique même si l'activité n'excède pas 183 jours.

Exemple : une société établie à Bruxelles engage un ingénieur hollandais.

☐ Celui-ci réside aux Pays-Bas et rejoint tous les jours son domicile. Le contrat débute le 1^{er} mars 2020 pour une période d'essai de trois mois. A l'issue de cette période la société belge décide de ne pas engager définitivement le travailleur. Bien que le séjour n'excède pas 183 jours (62 jours, durant une période de 12 mois, les rémunérations nous allons sont payées supportées par une société résidente de la Belgique

☐ On notera que la convention conclue avec la France exige que l'employeur soit établi seulement dans l'État de résidence du bénéficiaire. Si l'employeur est établi sur le territoire d'un État autre que l'État de résidence du bénéficiaire, l'imposition se fera dans l'État d'exercice.

☐ **Exemple:**

☐ un résident français a pour employeur une société allemande.

☐ Le salarié exerce son activité sur le territoire belge et français.

☐ Le séjour en Belgique n'excède pas 183 jours au cours de l'année civile considérée.

☐ Selon la convention belgo-française, la partie des rémunérations qui est la contrepartie de l'activité physiquement exercée en Belgique est imposable en Belgique car l'employeur n'est pas un résident de la France et la deuxième condition requise pour que les rémunérations soient imposables dans l'État de résidence n'est pas remplie.

7. Rémunération des travailleurs

Troisième condition : la charge de rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe belge

- ❑ Si la société étrangère possède un établissement stable en Belgique, les rémunérations seront imposables en Belgique si cet établissement stable supporte sa rémunération.
- ❑ “ supportée “ : la condition n'est donc pas accomplie lorsque les rémunérations sont simplement déduites des bénéfices de l'établissement stable

7. Rémunération des travailleurs : exercices

Soit un résident luxembourgeois :

Quel est le régime d'imposition applicable en Belgique cas suivants :?

- ❑ 1/ce luxembourgeois est un informaticien travaillant du 1^{er} avril au 30 juin 2020 chez un client de son employeur société résidant au Luxembourg qui ne dispose d'aucun établissement en Belgique ?
- ❑ 2/ce Luxembourgeois est un enseignant qui dans le cadre d'un échange de professeurs a dispensé un cours dans une université belge et ce pour la seule année académique 2019- 2020
- ❑ 3 / ce luxembourgeois est un traducteur qui a travaillé du 1^{er} septembre 2020 au 31 décembre 2020 ans une succursale belge de son employeur de société résidant du Luxembourg, les rémunérations étant fiscalement à charge de la succursale belge ?
- ❑ 4/ce Luxembourgeois est un soudeur qui a travaillé du 1^{er} février 20220 au 31 mai 2020 et du 16 juin 2020 au 31 août 2020 chez un client de son employeur qui est un résident du Luxembourg ne disposant d'aucune installation d'affaires en Belgique ?

7. Rémunération des travailleurs : exercices

- ❓ 5/ce Luxembourgeois est un marinier travailler du 1^{er} mars 2020 au 31 octobre 2020 à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure belge, pour le compte d'une entreprise dont le siège de direction effective est situé au Luxembourg ?
- ❓ 6/ce Luxembourgeois est un technicien qui travaillait du 1^{er} janvier 2020 au 15 janvier 2020 et du 1^{er} juillet 2020 au 15 juillet 2020 pour son employeur société résidente qui lui paye ses rémunérations sur son compte bancaire au Luxembourg ?

Solution :

- 1/revenus exonérés par convention
- 2/revenus exonérés par convention
- 3/revenus passibles de l'INR/PP
- 4/revenus passibles de l'INR/PP
- 5/revenus exonérés par convention
- 6/revenus passibles de l'INR/PP

7. Rémunération des travailleurs : Covid-19

Dans le cas des travailleurs frontaliers (hors bénéficiaire du statut de frontalier avant le 1er janvier 2012), des accords spécifiques ont été conclus entre la Belgique et ses pays voisins (avec le Luxembourg, Pays-Bas, France et Allemagne uniquement) pour maintenir, sous certaines conditions, le pouvoir d'imposition dans le pays où l'activité professionnelle est habituellement exercée, et ce jusqu'au 30 septembre 2021, sous réserve de prolongation. Les jours de télétravail dans l'Etat de résidence du travailleur et qui résulte des mesures de lutte contre le COVID-19 n'ont donc en principe pas d'incidence.

Tout autre serait la situation d'un travailleur étranger récemment embauché mais qui n'a pas encore pu se rendre en Belgique pour y travailler et y établir sa nouvelle résidence (fiscale) en raison de la crise sanitaire. Un tel travailleur qui télétravaille pour un employeur belge depuis sa résidence à l'étranger, continuera d'être soumis à l'impôt dans l'Etat de résidence/télétravail.

7. Rémunération des travailleurs : Covid-19

Enfin, pour les travailleurs bénéficiant du régime d'imposition des cadres étrangers et des dirigeants étrangers temporairement mis au travail sur le territoire belge, et qui ont leur domicile en Belgique, les jours de télétravail effectués à l'étranger qui sont prestés en dehors du cadre de voyages à caractère professionnel à l'étranger ne sont, jusqu'à nouvel ordre, pas pris en compte dans la « travel exclusion » diminuant la rémunération imposable en Belgique.

OCDE : Impact de la pandémie de Covid-19 sur les conventions fiscales :

<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-covid-19-4d797d39/>

<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/conventions-fiscales-et-impact-de-la-crise-du-covid-19-analyse-du-secretariat-de-l-ocde-f856f704/>

7. Rémunération des travailleurs : Covid-19

Les bénéficiaires du statut de travailleurs frontaliers français avant le 1er janvier 2012 doivent respecter la règle dite « des 30 jours » : ils ne peuvent pas quitter la zone frontalière belge plus de 30 jours par année civile dans le cadre de leurs activités professionnelles..

Cette règle accepte toutefois quelques exceptions, notamment en cas de force majeure. Les autorités belges et françaises ont ainsi décidé, sans surprise, que la présence d'un travailleur frontalier français à son domicile en France (pour y effectuer un télétravail) ne sera pas prise en compte dans le calcul de cette période de 30 jours. Cette disposition s'applique depuis le 14 mars 2020 et jusqu'à nouvel ordre.

7. Rémunération des travailleurs : Quel régime fiscal pour les frontaliers français qui travaillent en Belgique ?

Le régime d'imposition auquel vous êtes affilié va dépendre de votre statut. En effet, on distingue plusieurs types de frontaliers français dès lors qu'on exerce une activité professionnelle en Belgique, à savoir :

- Les **frontaliers français qui résident à l'intérieur de la zone frontalière**, soit, dans une commune qui se trouve dans un tracé d'une distance de 20 kilomètres autour de la frontière franco-belge. Si vous résidez de façon permanente dans cette zone et y travaillez, que vous avez bénéficié de ce statut avant le 1er janvier 2012, vos revenus seront imposables en France jusqu'en 2033.
- Les **bénéficiaires du statut de frontalier après le 1er janvier 2012** et ce, même s'ils résident et travaillent en zone frontalière, sont redevables de l'État belge.

7. Rémunération des travailleurs : Quel régime fiscal pour les frontaliers français qui travaillent en Belgique ?

- **Les frontaliers français qui exercent une activité professionnelle et/ou qui résident en-dehors de la zone frontalière.** Dans ce cas-là, vous ne bénéficiez pas du régime fiscal des travailleurs frontaliers et ainsi, vos revenus seront imposables en Belgique.

7. Rémunération des travailleurs : Quel régime fiscal pour les salaires issus de la fonction publique dans la convention belgo-française ?

L'article 10 § 1 de la convention fiscale précise:

"Les traitements, salaires, appointements, **soldes et pensions payés par un des États contractants ou une personne morale de droit public** de cet État ne sont, en règle générale, imposables que dans l'État du débiteur.

Toutefois, cette règle ne s'applique pas, en vertu des stipulations expresses du paragraphe 3 du de l'article 10 de la convention, lorsque le bénéficiaire est un résident de l'autre État et possède la nationalité dudit État."

Le principe posé par la convention est que les revenus issus de la fonction publique sont imposables dans l'Etat payeur. En ce sens, un fonctionnaire travaillant pour une administration français mais résidant en Belgique sera imposable en France.

7. Rémunération des travailleurs : Quel régime fiscal pour les salaires issus de la fonction publique dans la convention belgo-française ?

La convention pose une exception à ce principe : si la personne concernée travaillant dans la fonction publique possède la nationalité de son pays de résidence sans posséder la nationalité de l'autre Etat, alors sa rémunération sera imposable dans son pays de résidence. En ce sens, une personne travaillant en Belgique, résidant en France et possédant **la nationalité française sans avoir la nationalité belge pourra voir sa rémunération issue de la fonction publique belge imposée en France.**

8. Rémunération des dirigeants d'entreprise

Article 16 CPDI

- ❓ Distinction entre fonctions d'administrateur, liquidateur d'entreprise et fonctions de gestion journalière des affaires de la société
- ❓ **Exemple :**
 - ❓ un résident de l'État français est membre du CA du est résident en Belgique. Il exerce par ailleurs les fonctions de directeur de marketing au sein de la SA depuis le 1^{er} octobre 2019. Au cours de l'année 2020, il a séjourné pendant 150 jours en Belgique, pendant 120 jours dans l'État français (son Etat de résidence où la SA dispose d'un établissement stable), et pendant 95 jours en Allemagne où la SA dispose également d'un établissement.
 - ❓ Les tantièmes des rémunérations sont payés par la SA, mais la charge de rémunération relative aux activités de directeurs de marketing exercé pour le compte des établissements stables en France et Allemagne est supportée par ces établissements stables,
 - ❓ La Belgique a conclu une convention avec les Etats français et allemands
 - ❓ Comment seront imposés les tantièmes et les rémunérations ?

8. Rémunération des dirigeants d'entreprise

Réponse :

- ☐ En application de l'article 16§1, les tantièmes sont imposables en Belgique, État de résidence de la société
- ☐ Les rémunérations pour l'activité de directeur de marketing exercé en Belgique sont imposables en Belgique (article 15§1^{er}) ; la règle 183 jours ne s'applique pas puisque les rémunérations sont payées par l'employeur résidant de la Belgique.
- ☐ Les rémunérations pour l'activité exercée en France sont imposables en France (conformément à l'article 15 entre la Belgique et la France : les rémunérations relatives à l'activité qui n'est pas exercée en Belgique sont imposables que dans l'État de résidence bénéficiaire ; il n'y a donc pas lieu d'examiner si les conditions de la règle des 183 jours sont remplies ou non).
- ☐ Les rémunérations pour l'activité exercée en Allemagne ne sont pas imposables en Belgique : il y a lieu de se référer à la convention entre l'État de résidence du bénéficiaire (France et l'Allemagne)
- ☐ les tantièmes et la partie de la rémunération imposable en Belgique sont imposables au titre de rémunération de dirigeant conformément au droit interne (application du principe d'attraction)

8. Rémunération des dirigeants d'entreprise

La disposition conventionnelle concernant les dirigeants de sociétés et le principe d'attraction

- ❓ La disposition sur les dirigeants de sociétés que l'on retrouve désormais dans les nouvelles conventions n'a pas d'incidence sur la qualification donnée en droit interne aux revenus concernés.
- ❓ Dès lors, elle n'instaure pas, par exemple, le principe d'attraction que nous connaissons dans notre législation (article 32 du C.I.R.) (
- ❓ La seule fonction des règles conventionnelles est, rappelons-le, de déterminer quel est l'État qui a le pouvoir d'imposer ces revenus.
- ❓ Cependant, s'il s'avère que l'application de ces règles conduit à donner à la Belgique le pouvoir d'imposition tant sur les revenus visés au § 1 (tantièmes qui rémunèrent un mandat) que sur ceux visés au § 2, ces deux types de rémunérations seront imposées conformément à notre droit interne.
- ❓ Elles seront, en ce cas, traitées comme des revenus de dirigeants d'entreprise et le principe d'attraction sera susceptible d'être appliqué puisque notre droit interne connaît ce principe.
- ❓ Cette nouvelle disposition conventionnelle est largement commentée dans une circulaire du 17 décembre 2002 (Circulaire n° 26/2002 de l'A.A.F.) .

9. Pensions

Pensions du secteur privé :

- ❑ Principe : taxation dans l'État de résidence du bénéficiaire
- ❑ Dérogation selon certaines conventions internationales (exemple Allemagne ,Autriche États-Unis, Finlande)
- ❑ Le cas particulier de l'article 364 bis du code des impôts sur les revenus

Pensions du secteur public

- ❑ Principe imposition de débiteur de revenus
- ❑ Cas particulier : si le bénéficiaire pension est un résident de l'autre État et possède la nationalité de celui-ci sans posséder également la nationalité belge, les pensions sont imposables dans cet État de résidence.
- ❑ **Exemple** : un ancien fonctionnaire du SPF finance qui reçoit une pension de l'État belge et qui part s'installer en Espagne est en principe imposable en Belgique (état débiteur), sauf s'il a la nationalité espagnole, dans ce cas , il est imposable en Espagne (État de résidence)

10. Revenu divers

Sont imposables à l'INR des revenus suivants :

- ☐ Bénéfice au profit occasionnels;
- ☐ Prix, subsides rentes ou pensions attribuées à des savants des écrivains des artistes
- ☐ Revenu de la sous-location et la cession de bail d'immeubles
- ☐ rentes alimentaires payées par un habitant du royaume un non réside
- ☐ Produit de la location en Belgique du droit de chasse, pêche ou tenderie
- ☐ Plus-values réalisées sur la cession de participations importantes
- ☐ Indemnités pour compton manquant
- ☐ Réalisée sur immeuble bâti ou non bâti

10. Revenus divers

Impact des conventions internationales

- ❑ Pour les revenus de nature immobilière, pouvoir d'imposition à l'état de situation du bien immobilier : plus-values sur l'immeuble, revenu de la chasse pêche, revenu de la sous-location etc.
- ❑ Pour les rentes alimentaires, les conventions ne prévoient pas de dispositions spécifiques. En conséquence elle tombe sous le couvert de la disposition résiduelle, taxation dans l'État de résidence. À noter que certaines conventions (Brésil, Inde, Maroc) donne le pouvoir d'imposition des rentes alimentaires à l'État source.
- ❑ Prix, rentes des subsides : imposition dans l'État de résidence
- ❑ Bénéfices et profits spéculatifs : on ne peut dégager deux règles systématiques, tout dépend de la forme de ses bénéfices au profit
- ❑ Plus-values sur participations importantes : taxation dans l'État de résidence (donc pas en Belgique)

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Principes : Trois régimes d'imposition.

- ❑ **Globalisation partielle** : l'impôt est établi sur l'ensemble des revenus immobiliers de source belge ; pour les autres revenus, l'impôt se limite au précompte
- ❑ **Globalisation (quasi-totale)** : taxation de tous les revenus de biens immobiliers + les revenus professionnels + les plus-values sur participations importantes, pour les autres revenus, l'impôt se limite aux précomptes
- ❑ **Absence de globalisation** : l'impôt se limite au précompte et à la cotisation spéciale
- ❑ Seuls les contribuables soumis à la globalisation partielle ou quasi-totale sont obligés d'introduire une déclaration à l'INR.

- ❑ ! + Régularisation optionnelle

11. ETABLISSEMENT DE L'INR

Globalisation partielle (revenus immobiliers) (article 232)

- ☐ Revenus de location d'immeubles sis en Belgique
- ☐ Revenus tirés en Belgique de la constitution ou de la cession de droits réels immobiliers
- ☐ cas particuliers : l'impôt n'est pas établi lorsque l'ensemble des revenus de biens immobiliers est inférieur à 2500 €. Dans ce cas l'impôt est égal au précompte immobilier.
- ☐ En cas d'imposition commune cette règle n'est applicable que si :
 - aucun des deux conjoints la proprio recule d'autres revenus régularisables,
 - le montant total des revenus immobiliers de chaque conjoint est inférieur à 2500 €
- ☐ Dès lors l'obligation de régularisation des revenus mobiliers s'applique donc pour les deux conjoints ensemble. Dès que l'un des conjoints est dans l'obligation de régulariser ses revenus immobiliers à l'INR, l'autre conjoint doit également régulariser ses revenus de biens immobiliers, même s'il n'a pas personnellement recueilli de revenus de la location de ses biens immobiliers.

11. ETABLISSEMENT DE L'INR

Globalisation partielle (revenus immobiliers)

? Exemple 1

- ? Monsieur et Madame Mozart, résidents de l'Autriche, ont recueilli en Belgique les revenus suivants :
- ? Monsieur : revenu cadastral non indexé d'une habitation A située en Belgique non donnée en location, dont il est totalement propriétaire : 530 €
- ? Madame : revenu cadastral non indexé d'une habitation B située en Belgique, non donné en location dont elle est propriétaire : 320 €
- ? Ensemble ils sont aussi propriétaires chacun à concurrence de 50 % d'une habitation C située en Belgique (revenu cadastral non indexé : 1580 €) qui n'est pas donnée en location.
- ? Aucun des deux n'a recueilli de revenus imposables et régularisables à l'INR
- ? ***Étant donné que les conjoints n'ont recueilli que des revenus de biens immobiliers non donnés en location, les conjoints ne doivent pas régulariser le revenu immobilier à l'INR***

11. ETABLISSEMENT DE L'INR

Globalisation partielle (revenus immobiliers)

? Exemple 2

- ? Monsieur et Madame Mozart (régime de séparation de biens), résidents de l'Autriche, ont recueilli en Belgique les revenus suivants :
- ? Monsieur : revenu cadastral non indexé d'une habitation A située en Belgique non donnée en location, dont il est totalement propriétaire : 530 €
- ? Madame : revenu cadastral non indexé d'une habitation B située en Belgique, non donné en location dont elle est propriétaire : 1,720 €
- ? Ensemble ils sont aussi propriétaires chacun à concurrence de 50 % d'une habitation C située en Belgique (revenu cadastral non indexé : 1580 €) qui est donnée en location à un pensionné.
- ? Aucun des deux n'a recueilli de revenus imposables et régularisables à l'INR
- ? Monsieur : $530 \text{ €} + 1580/2 = 530 \text{ €} + 790 \text{ €} = 1320 \text{ €}$
- ? Madame : $1720 \text{ €} + 790 \text{ €} = 2510 \text{ €}$
- ? ***Etant donné que les revenus immobiliers de l'un des deux conjoints (Madame) dépassent 2500 €, tous les revenus immobiliers des deux conjoints doivent être régularisés à l'INR, Et ce même si les revenus immobiliers de l'autre conjoint ne dépassent pas 2500 €.***

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Globalisation quasi-totale

- ☐ Tous les revenus visés sont :
- ☐ Bénéfice produit intervention d'un établissement belge
- ☐ Profits de source belge
- ☐ Bénéfices résultants sans l'intervention d'un établissement belge, de l'aliénation ou de la location de biens immobiliers situés en Belgique
- ☐ Bénéfice ou profit d'activités antérieures
- ☐ Pension
- ☐ Plus-value sur participation importante
- ☐ Revenu de l'activité en tant que sportif pendant plus de 30 jours calculés sur une période de 12 mois successifs et par débiteur de revenus

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Globalisation quasi-totale

? **Régularisation des sportifs**

- ? Si un sportif non-résident recueille des revenus d'une prestation sportive durant de 30 jours, il est obligé de régulariser
- ? Pour établir si un sportif a exercé l'activité en Belgique durant période supérieure à 30 jours il faut se baser sur les circonstances de fête dans lequel le sportif a exercé son activité de sportif pour agriculteurs déterminés se baser sur les dispositions du contrat travail
- ? Quand un sportif non-résident est soumis à la régularisation il est soumis à la globalisation quasi-totale et non imposable sur :
 - ? revenus de biens immobiliers
 - ? + revenus professionnels produits recueillis en Belgique
 - ? + Plus plus-values sur participations importantes

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Non globalisation (et donc de pas cotisations à l'INR)

Revenus visés :

- ☐ Revenus de biens immobiliers non donnés en location
- ☐ Revenus de capitaux et biens mobiliers
- ☐ Bénéfice d'opérations traitées par les assureurs étrangers
- ☐ Revenus d'une activité exercée personnellement en tant qu'artiste
- ☐ Revenus exercé pendant moins de 30 jours en tant que sportif
- ☐ Revenus divers (sauf plus-values sur participations importantes)
- ☐ Revenus de biens immobiliers en Belgique mais dont le montant total est inférieur à 2500 €
- ☐ Possibilité de régularisation optionnelle des artistes, sportif chercheur est associé : choix irrévocable

11. ETABLISSEMENT DE L'INR

Régularisation optionnelle

Dans certains cas, on peut souscrire une déclaration à l'impôt des non-résidents sur base volontaire.

Tel est le cas :

- ☐ des revenus d'une activité d'artiste du spectacle exercée personnellement en Belgique, si on n' a pas exercé cette activité durant plus de 30 jours pour un même débiteur de revenus, pendant une période de 12 mois successifs et si on n' a pas recueilli pendant la période imposable aucun des autres revenus repris régularisables
- ☐ des indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte payées ou attribuées par une université ou une haute école belge,
- ☐ des bénéfices ou profits imposables en Belgique, en qualité d'associé ou membre dans une société ou une association sans personnalité juridique qui a son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique ou dont les bénéfices ou profits sont respectivement produits à l'intervention d'un établissement belge ou résultent d'une activité exercée en Belgique ;
- ☐ des revenus professionnels (bénéfices ou profits) visés à l'article 228, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 : exemple : bénéfices qui ne sont pas produits à l'intervention d'établissements belges ;

Les revenus précités ont en principe déjà été soumis à un précompte professionnel libératoire. Toutefois, si on souhaite opter pour la déclaration de ces revenus en vue de leur régularisation, il faut cocher la case située en regard du code 1046-21.

Ce choix est alors définitif, irrévocable et lie pour l'exercice d'imposition pour lequel il est effectué

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

- ❑ **Calcul de la règle des habitants du royaume assimilés : règle de 75 %**
- ❑ Lorsque le montant total des revenus professionnels nets imposables à l'INR/pp est égal ou supérieur à 75 % du total de des revenus professionnels nets imposables à l'INR/pp + revenus professionnels nets de sources belges exonérées par convention +Revenus professionnels nets de source étrangère
- ❑ assimilation

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Règle de base : imposition commune :

- ☐ la règle des 75 % doit en principe, même lorsque l'un des conjoints seulement recueille des revenus professionnels imposables à l'INR/pp, être vérifié pour les deux conjoints ensemble c'est-à-dire en tenant compte de la totalité des revenus professionnels des deux conjoints
- ☐ Toutefois, l'administration continue à distinguer :
 - ☐ 1/ un seul des deux conjoints à obtenir recueille professionnel imposable à l'INR/pp
 - ☐ 2/ ou si les deux conjoints ont obtenu recueilli des revenus imposables à l'INR/pp

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Premier cas : un seul des deux conjoints obtenus des revenus professionnels imposables à l'INR/pp

- ❑ Seuls les revenus professionnels du conjoint qui obtenus ou recueillir les professionnels imposables à l'INR/pp entre en ligne de compte pour la comparaison
- ❑ Les revenus professionnels de source belge et exonérée par convention et professionnelle de source étrangère éventuelle de l'autre conjoint ne sont donc pas pris en considération

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Deuxième cas : les deux conjoints ont obtenu des revenus professionnels imposables à l'INR/pp

- ❑ La règle de 75 % doit dans ce cas est examinée dans le chef de conjoint ensemble,
- ❑ Dès lors il importe peu cas des conjoints, pris isolément ne satisfasse pas à la règle de 75 %.

11.ETABLISSEMENT DE L'INR : REGLE DES 75 %

:Exemples

- Premier cas : un seul des conjoints a obtenu des revenus professionnels régularisables à l'INR

? Exemple 1

- Monsieur et Madame Beethoven, résidents de l'Allemagne ont recueilli au cours de l'année 2020 les revenus suivants :

- Monsieur : pension du secteur public belge (imposable en Belgique) : 22 000 €
- Monsieur : pension du secteur public allemand (imposable en Allemagne : 8000 €
- Madame : pension du secteur public allemand (imposable en Allemagne : 17 800 €

Seul Monsieur a recueilli des revenus professionnels imposables régularisables à l'INR.
La règle des 75 % doit être examinée exclusivement dans son chef

- ? Revenus régularisables à l'INR < 75 % du total des revenus professionnels de Monsieur

? $75 \% \times 30,000 = 22\,500$

? $22,000 < 22,500$

? Pas d'assimilation

11. ETABLISSEMENT DE L'INR : REGLE DES 75 %

:Exemples

- Premier cas : un seul des conjoints a obtenu des revenus professionnels régularisables l'INR

? Exemple 2

- Monsieur et Madame Monteverdi, résidents de l'Italie ont recueilli au cours de l'année 2020 les revenus suivants :

- Monsieur : pension du secteur public belge (imposable en Belgique) : 50 000 €
- Monsieur : pension du secteur privé de source belge (exonérée par convention) : 15,000 €
- Madame : pension du secteur privé de source belge (exonéré par convention) : 5,000 €

Seul Monsieur a recueilli des revenus professionnels imposables régularisables à l'INR. La règle des 75 % doit être examinée exclusivement dans son chef. Il est sans incidence qu'un quotient conjugal soit susceptible d'être imputé à l'épouse.

? Revenus régularisables à l'INR > 75 % du total des revenus professionnels de Monsieur

? $75 \% \times 65,000 = 48,750$

? $50,000 > 48,750$

? Les deux conjoints sont assimilés

11.ETABLISSEMENT DE L'INR : REGLE DES 75 %

:Exemples

- Deuxième cas : les deux conjoints ont obtenu des revenus professionnels régularisables l'INR

Exemple 1

- Monsieur et Madame Maupassant, résidents de France ont recueilli au cours de l'année 2020 les revenus suivants :

- Monsieur : rémunération relative à l'activité exercée auprès d'une entreprise privée située en Belgique (hors zones frontalières) durant toute l'année 2020 : 20 000 € (imposable en Belgique)
- Madame : rémunération relative à l'activité exercée auprès d'une entreprise privée située en Belgique (hors zone frontalière) du 1^{er} janvier 2000 20 au 30 juin 2020 : 12 500 € (imposable en Belgique)
- Madame : rémunération relative à l'activité exercée auprès d'une entreprise privée située en France du 1^{er} juillet 2000 20 au 31 décembre 2020 : 10 000 € (revenus d'origine étrangère)

Les deux conjoints ont recueilli des revenus professionnels imposables régularisables à l'INR. La règle des 75 % doit être examinée pour l'ensemble.

? Revenus régularisables à l'INR : 20 000 € + 12 500 € = 32 500 € soumis à l'INR

? 75 % x total des revenus = 75% x 42 500 = 31 875 €

? Les deux conjoints sont assimilés, même si la règle des 75 % ne se vérifie pas dans le chef de Madame prise isolément

11. ETABLISSEMENT DE L'INR : REGLE DES 75 %

:Exemples

• Deuxième cas : les deux conjoints ont obtenu des revenus professionnels régularisables l'INR

❓ Exemple 2

• Monsieur et Madame Van Gogh, résidents des Pays-Bas ont recueilli au cours de l'année 2020 les revenus suivants :

- Monsieur : pension du secteur public belge : 26 250 € (imposable en Belgique)
- Madame : pension du secteur public belge 3750 € (imposable en Belgique)
- Madame : pensions du secteur privé belge : 14 500 € (exonérée par convention)

• Les deux conjoints ont recueilli des revenus professionnels imposables régularisables à l'INR. La règle des 75 % doit être examinée pour l'ensemble.

❓ Revenus régularisables à l'INR : 26 250 € + 3 750 € = 30 000 € soumis à l'INR

❓ 75 % x total des revenus = 75% x 44 500 = 33 375 €

❓ Pas d'assimilation (même si la règle des 75 % se vérifie dans le chef de Monsieur)

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

Habitants du royaume, résidents de la France

- ☐ Conformément aux dispositions de l'avenant, les déductions personnelles abattement et réduction d'impôt en fonction de la situation familiale ou de leurs charges de famille qui sont accordées aux personnes non résidentes réduites au prorata de leurs rémunérations de travailleurs des bénéficiaires et des profits imposables en Belgique par rapport au total de leurs revenus professionnels
- ☐ Au numérateur : revenus professionnels nets d'origines belges qui sont visées ci-avant
- ☐ Au dénominateur : tous les revenus professionnels mettables à régulariser à l'INR/pp + les revenus professionnels nets d'origine étrangère + revenus professionnels exonérés par convention

11.ETABLISSEMENT DE L'INR

CADRE XIII - REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE ET REVENUS D'ORIGINE BELGE EXONERES

« Vous devez mentionner dans ce cadre **tous les revenus d'origine étrangère et tous les revenus d'origine belge exonérés que vous ou, si vous êtes imposés ensemble, votre conjoint ou cohabitant légal avez recueillis pendant la période imposable.**

Par revenus d'origine belge exonérés, il y a lieu d'entendre les revenus d'origine belge qui sont exonérés d'impôt des non-résidents en Belgique en vertu :

- soit d'une disposition légale ou réglementaire belge spécifique à l'impôt des non-résidents. Ces revenus comprennent notamment les revenus exonérés visés à l'article 230 ou 231 du Code des impôts sur les revenus 1992, ainsi que la quotité des rémunérations de certains cadres étrangers afférente à l'activité professionnelle exercée à l'étranger qui n'est pas soumise à l'impôt en Belgique conformément au n° 142/4 de l'annexe à la circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8.8.1983 relative au régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers ;
- soit d'une convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le pays de résidence fiscale du contribuable, ou de tout autre traité international (s'appliquant par exemple aux fonctionnaires, autres membres du personnel ou pensionnés d'une organisation internationale).

Vous devez mentionner vos revenus d'origine étrangère et vos revenus d'origine belge exonérés au cadre XIII et dans aucun autre cadre.»

11. ETABLISSEMENT DE L'INR

CADRE XIII - REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE ET REVENUS D'ORIGINE BELGE EXONERES

« Les revenus que vous devez mentionner au cadre XIII sont les revenus qui, comme tels, ne sont pas imposables à l'impôt des non-résidents (personnes physiques), mais qui doivent le cas échéant être pris en considération pour :

- ☐ déterminer si un contribuable marié ou cohabitant légal doit être considéré comme un isolé pour le calcul de l'impôt (lorsque l'autre conjoint ou cohabitant légal a des revenus professionnels de source belge qui sont exonérés conventionnellement ou de source étrangère, d'un montant supérieur à 10.940 euros
- ☐ déterminer si le conjoint ou le cohabitant légal soumis à l'impôt a droit aux majorations de la quotité exemptée pour personnes à charge ;
- ☐ **déterminer si un contribuable qui a coché l'un des codes du cadre III, A, 6, a recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique s'élevant au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels recueillis pendant la période imposable de sources belge et étrangère (règle des 75 % - voyez également les explications du cadre III, A, 6) ;**
- ☐ calculer le quotient conjugal ;
- ☐ calculer le crédit d'impôt visé à l'article 289ter du Code des impôts sur les revenus 1992 ;
- ☐ déterminer les réductions d'impôt pour pensions et revenus de remplacement ;
- ☐ **déterminer le montant des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation et des charges de famille dont peuvent prétendre certains non-habitants du royaume en vertu d'une clause de non-discrimination prévue par une convention de double imposition conclue par la Belgique (habitants de la France, des Pays-Bas et du Luxembourg, qui ont coché le code adéquat du cadre III, A, 7, sans avoir également coché l'un des codes du cadre III, A, 6) ;**

Exemple récapitulatif

- ❑ Monsieur et Madame Fonseca sont mariés sous le régime de la séparation de biens, en janvier 2002 et habitent au Portugal.
- ❑ Ils possèdent ensemble une habitation au Portugal d'une valeur locative de 7000 €
- ❑ Madame Fonseca possède un appartement (RC annexé 675 €) situé à Mons qui est donné en location meublé à des fins privées. Le loyer mensuel s'élève à 600 €, il n'y a toutefois pas de contrat de location enregistré
- ❑ Madame Fonseca possède aussi une parcelle de terrain à Tournai. Le revenu cadastral indexé est de 135 €. En février 2020, elle conseille à une société portugaise un droit de superficie de 20 ans pour un espace de bureaux. Elle perçoit un loyer brut pour le terrain de 1500 € et une redevance pour le droit de superficie de 400 000 €. Cette redevance est payée en quatre tranches égales de 100 000 € par an.

Exemple récapitulatif

Monsieur Fonseca bénéficie en 2020 des revenus professionnels suivants :
(déduction faite des cotisations sociales) :

- ❑ du 1^{er} janvier au 31 mars 2020 : rémunération mensuelle brute de 3000 € à charge d'une société portugaise :
- ❑ du 1^{er} avril au 15 octobre 2020 : il est affecté temporairement Belgique pour effectuer une tâche spécifique pour la société portugaise. À cet effet, elle dispose d'un bureau dans l'établissement belge de la société portugaise. Dès ce moment il bénéficie d'une rémunération mensuelle brute de 4000 €, versée directement par la société portugaise sur son compte au Portugal. Ces rémunérations ne sont pas mises à charge d'un établissement belge.
- ❑ du 16 octobre au 31 décembre 2020. Rémunération mensuelle brute de 4000 € à charge de société portugaise

Exemple récapitulatif

- ❓ Les montants des frais professionnels réels s'élèvent, relativement à l'affectation :
 - ❓ Au Portugal : 2000 €
 - ❓ En Belgique : 5000 €
- ❓ Lors de son séjour en Belgique, il prend en location un appartement meublé à Charleroi. Deux fois par mois, il retourne le week-end dans sa famille Portugal. Pendant le mois de juillet il y passe ses vacances.
- ❓ Pour l'entretien de l'appartement de Charleroi, il bénéficie de titres services. En 2020 il a acheté à cet effet pour 415 € de titres services. I
- ❓ Il verse mensuellement 450 € au titre de rente alimentaire au profit de ces deux enfants issus d'un mariage antérieur. Ces enfants demeurent au Portugal
- ❓ Madame Fonseca reçoit de son ex conjoint une rente alimentaire de 500 €. (On suppose que toutes les conditions exigées sont remplies)
- ❓ Enfin, Madame Fonseca bénéficie
 - ❓ d'une pension mensuelle de 1000 € résultant d'un emploi à Charleroi dans une société belge
 - ❓ et d'autre part d'une pension mensuelle de 1200 € résultant d'un emploi au Portugal pour une firme portugaise

Exemple récapitulatif

Questions :

- A) les revenus du ménage sont-ils imposables à l'INR/pp et au précompte professionnel ?
- B) Des revenus d'origine étrangère ou exonérée, lesquels doit être mentionnés dans une déclaration en Belgique ?
- C) Les réductions d'impôts évoquées peuvent-elles être accordé : réduction pension, réductions pour titres services ?
- D) Comment calculer de manière détaillée la base imposable à l'INR/pp ?

Exemple récapitulatif

Solution

A.)

- ☐ Habitation Portugal : imposable dans l'état de situation du bien ☐ pas INR
- ☐ Appartement à Mons : imposition dans l'état de situation du bien ☐ pas INR
- ☐ Terrain à tourner : imposition dans l'état de situation du bien ☐ NR
- ☐ Loyer de l'allocation des meubles de l'appartement : imposition à l'INR, à titre de revenus mobiliers, mais le précompte mobilier ne pourra excéder 5 % du montant brut (cfr CPDI); base d'imposition $675 \times 40\% \times 12$

Exemple récapitulatif

A.)

- ❑ **Rémunération de Monsieur Fonseca** : les rémunérations de travailleurs seront imposables en principe au Portugal, État de résidence, sauf si l'activité est exercée dans l'autre pays (Belgique).
- ❑ Seules les rémunérations pour l'activité exercée en Belgique du 1^{er} avril au 15 octobre sont imposables l'INR.
- ❑ Vérifier toutefois l'application de la règle des 183 jours :
 - 1) l'activité est exercée en Belgique pendant moins de 183 jours : non, car du 1^{er} avril au 15 octobre = 198 jours
 - 2) les rémunérations sont payées par un débiteur étranger : la société portugaise
 - 3) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable en Belgique de la société portugaise
- ❑ Les trois conditions n'étant pas remplies (non-respect de la première condition), les rémunérations n sont donc bien imposables en Belgique

Exemple récapitulatif

A.)

- ☐ Pension de Madame Fonseca : la pension résultant d'un emploi antérieur dans une société privée belge et la pension résultant d'un emploi antérieur dans une société portugaise sont toutes deux imposables dans l'Etat de résidence ☐ pas imposables à l'INR
- ☐ Rente alimentaire versée à Madame Fonseca : imposition dans l'État de résidence ☐ pas imposables à l'INR
- ☐ Rémunération versée à Monsieur Fonseca en raison de l'activité en Belgique du 1^{er} avril au 15 octobre sont soumises au précompte professionnel.
- ☐ C'est la société portugaise qui paie les rémunérations qui redevable du précompte professionnel

Exemple récapitulatif

B.)

☐ Étant donné que ces contribuables recueillent des rémunérations imposables à l'INR, il doit mentionner dans la déclaration belge :

Tous les revenus de biens immobiliers situés en Belgique + les revenus professionnels imposables en Belgique

C.)

☐ Peuvent-ils être assimilés ?

☐ Revenus professionnels nets imposables à l'INR : $4000 \times 6,5 - 5000 = 21\ 000$

☐ $75\% \times (21\ 000 + 3 \times 3000 + 2,5 \times 4000 - 2000) = 28\ 500$

☐ $21\ 000 < 28\ 500$ ☐ pas d'assimilation

☐ Pas droit aux réductions d'impôts titre services ou pensions, du fait de cette assimilation

Exemple récapitulatif

D.

☐ Les deux conjoints ont des revenus imposables à l'INR : imposition

Revenus immobiliers

☐ Monsieur : aucun revenu

☐ Madame

- 675 (appartement)x 1,4 = 940
- 1500 (loyer du terrain) × 90 % = 1,350
- 100 000 (redevance)
- Total : 102 295 €

Exemple récapitulatif

D.)

Revenus professionnels

Pas d'application du quotient conjugal car pas d'assimilation,

☐ Monsieur

Rémunérations brutes = $4000 \times 6,5$

- frais professionnels : 5000

Rémunération nette : 26 000 – 5000 égal 21 000

☐ Madame

Aucune rémunération imposable en Belgique

Exemple récapitulatif

- ❑ **Réductions d'impôts et dépenses déductibles** : aucune déduction n'est possible (notamment pas la rente alimentaire)
- ❑ **Revenus imposables globalement du ménage**

- ❑ Monsieur : 21 000 € (revenus professionnels)

- ❑ Madame : 102 295 € (revenus immobiliers)

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- ❑ Le régime spécial d'imposition des cadres ou spécialistes étrangers (circulaire n° Ci. RH. 624/325.294) créé en 1983
- ❑ Un 'expat' est considéré comme un non-résident (alors qu'il réside en Belgique), de sorte qu'il n'est imposé en Belgique que sur ses revenus belges et non sur son revenu mondial
- ❑ **2 avantages majeurs :**
 - . certaines rémunérations sont considérées comme des remboursements de frais propres à l'employeur et sont, à ce titre, exonérées d'impôt (assimilation)

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

. les revenus liés aux jours prestés à l'étranger ne sont pas imposables (travel exclusion)

☐ les remboursements de frais propres à l'employeur sont de deux types :

. le remboursement de dépenses non répétitives (dépenses résultant du déménagement vers la Belgique, de l'aménagement du logement en Belgique, du déménagement de la Belgique vers un autre Etat)

. le remboursement de frais répétitifs comme le différentiel du coût de la vie, l'indemnité de logement, la tax equalisation (différence de taxation entre la Belgique et son pays d'origine), les frais de scolarité pour les enfants qui poursuivent des études tant en primaire qu'en secondaire,...

☐ L'Administration fiscale fixe la limite et prévoit que les frais répétitifs autres que les frais de scolarité ne peuvent excéder 11.250 Euros pour les cadres de sociétés de production et 29.750 Euros pour les cadres de centres de recherche, de centre de coordination, de centres et laboratoires de recherche scientifique

☐ calcul spécifique suivant le pays de provenance de l'expat (voir note technique)

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- ❓ **Conditions pour obtenir le statut de cadre étranger :**
- . L'employeur fait partie d'un groupe international
 - . Le cadre a une nationalité étrangère (et pas la nationalité belge)
 - . Le cadre doit soit avoir été détaché au sein du groupe vers l'entité belge, soit avoir été directement engagé à l'étranger par l'entreprise belge
 - . Le cadre occupe une fonction dirigeante ou dispose de connaissances spécifiques dans un domaine spécialisé

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

. Le cadre doit prouver **qu'il a conservé le centre de ses intérêts économiques à l'étranger** (possession de biens immobiliers ou mobiliers à l'étranger, existence d'un contrat d'assurance-vie à l'étranger,...) et doit prouver le caractère temporaire de son séjour en Belgique

□ Particularités dans le mode de calcul de l'impôt dû :

. Les expats n'ont pas le droit à plusieurs postes de déduction fiscale (bonus logement, déduction des titres-services,...)

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

. Un cadre étranger bénéficiant du statut spécial en Belgique, et dont le pourcentage de jours de travail passés à l'étranger est supérieur à 25 %, ne peut pas bénéficier en Belgique des abattements, du quotient conjugal et des réductions d'impôt

Un tempérament existe toutefois pour les résidents de France, des Pays-Bas et du Luxembourg.

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- Au niveau social, **l'ONSS tient compte de la "travel exclusion"** pour les cadres étrangers auxquels s'applique le forfait de 11.250 Euros. Le forfait de 11.250 Euros peut être relevé en fonction du pourcentage d'occupation du cadre étranger en Belgique selon la formule suivante :
Forfait maximum accepté par l'ONSS = 11.250 Euros / % de présence en Belgique x 100

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- L'application du régime spécial d'imposition à un cadre est soumise à l'obligation pour l'employeur d'introduire une demande unique à cet effet. Cette **demande doit être adressée au Directeur Service Etranger**
- Elle doit être introduite dans un délai de six mois à dater du premier jour du mois suivant l'embauche du cadre ou son détachement en Belgique
- Toute demande de cette nature doit s'accompagner d'un dossier étoffé qui permette de :

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- . S'assurer que le cadre considéré jouit du statut de non-résident
 - . Vérifier si toutes les autres conditions sont remplies pour être admis au bénéfice du régime du régime spécial d'imposition
 - . Déterminer la nature précise des indemnités présentées par l'employeur et associées au remboursement des dépenses propres à l'employeur
 - . Contrôler la réalité et le montant des remboursements
- Cette demande doit être justifiée par la présentation de **pièces précises et détaillées**

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

Dans un courrier d'information datant du 5 février 2021, les autorités fiscales compétentes ont apporté quelques changements à la procédure et au format de dépôt de la demande d'application du régime spécial d'imposition pour cadres et spécialistes étrangers.

Quels sont les éléments de la procédure qui changent ?

Ces changements peuvent être résumés comme suit :

Fiche d'information

A partir du 1er mars 2021, une nouvelle fiche d'information devra impérativement être annexée à la demande. La demande sera considérée comme non introduite si cette fiche d'information n'est pas jointe à la demande.

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

Il s'agit donc d'un changement important en ce qui concerne le format de dépôt d'une telle demande.

Cette fiche reprend principalement les informations suivantes :

- Les données d'identification de l'employeur, du travailleur et, le cas échéant, du partenaire du travailleur (époux/cohabitant légal) ;
- Le cas échéant, les données d'identification du mandataire en charge de l'introduction de la demande ;
- Quelques informations concernant la situation personnelle du travailleur (diplôme universitaire, liens personnels et économiques (éventuels) avec la Belgique dans le passé, etc.) ; et

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

- Les informations relatives à la paie du travailleur (cette information est importante puisque l'administration fiscale exige depuis quelques années un seuil minimum de rémunération pour accorder le statut spécial).

Preuve de mariage

Pour pouvoir imposer conjointement les personnes mariées (ou en cohabitation légale), les autorités fiscales compétentes exigeront dorénavant les documents ci-dessous pour les ménages dont aucun ou un seul des partenaires ne réside en Belgique :

- Une preuve de mariage ; et
- Une preuve de la composition de famille à la date de début de l'emploi en Belgique

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

Ces informations étaient déjà fournies en pratique mais l'administration fiscale compétente requiert à présent que ces documents soient rédigés en français, néerlandais, allemand ou en anglais. A défaut, une traduction officielle devra se joindre aux documents.

La lettre des autorités fiscales ne précise toutefois pas ce qu'il advient de la demande en cas d'absence de ces preuves.

12.LE REGIME FISCAL DES CADRES ETRANGERS

Les autorités fiscales compétentes ont mis en place un point de contact « Prefiling » qui vous permet d'obtenir leur point de vue quant à une situation particulière et aux chances d'obtenir une décision positive si la demande est formellement introduite.

Veillez noter que l'utilisation de cette procédure « Prefiling » ne suspend pas le délai en endéans lequel la demande d'application du statut spécial d'imposition doit être introduite.

En cas d'utilisation de cette procédure de prefiling, les autorités fiscales compétentes disposent d'un délai de 6 semaines suivant la date de réception de la question pour y répondre.

Merci pour votre attention !



Pierre-François COPPENS
Conseil fiscal IEC, Juriste
Fondateur de l'adfpc
Coppens.pf@gmail.com

