



Flash d'information :

Le nouveau régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés

Depuis une loi-programme du 27 décembre 2021, publiée au Moniteur Belge le 31 décembre 2021, l'ancien régime spécial d'imposition des cadres étrangers a été réformé pour laisser place à un nouveau *régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et pour les chercheurs impatriés*, consacré aux nouveaux articles 31/1 et 32/2 du C.I.R. 92.

1. Bref rappel de l'ancien régime

Avant de passer en revue les caractéristiques du nouveau régime, rappelons brièvement en quoi consistait l'ancien « régime spécial d'imposition des cadres étrangers ». Il était question d'un régime entièrement administratif – issu d'une simple circulaire administrative du 8 août 1983 – qui établissait une fiction de non-résidence fiscale pour les cadres étrangers, détachés en Belgique ou recrutés à l'étranger pour travailler temporairement en Belgique.

Bien que résidant en Belgique durant une certaine période, ces contribuables étaient assimilés à des non-résidents, et n'étaient imposés que sur les revenus issus de leur activité professionnelle belge. L'activité professionnelle exercée à l'étranger n'était pas imposable en Belgique, ce qu'on appelait plus communément la *foreign travel exclusion*. Par ailleurs, les frais liés au détachement en Belgique avaient le caractère de dépenses propres à l'employeur et étaient dès lors remboursés en exonération de tout impôt (jusqu'à un plafond de 11.250 € ou de 29.750 €, selon les situations).

Il s'agissait évidemment d'un régime fiscal particulièrement avantageux pour ces contribuables, ayant pour objectif d'inciter les entreprises étrangères à déployer leurs activités en Belgique. Cependant, ce régime d'imposition n'exigeait pas que le contribuable soit résident fiscal d'un autre pays. Ceci conduisait en pratique à des situations de double non-imposition dans lesquelles la rémunération non imposée en Belgique n'était imposée nulle part ailleurs, raison pour laquelle ces contribuables étaient bien souvent qualifiés d'« apatrides fiscaux ».

2. Nouveau régime

Contrairement à son prédécesseur, le nouveau régime d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés repose désormais sur une base légale – la loi-programme du 27 décembre 2021 insérant les articles 32/1 et 32/2 du C.I.R. 92 – et est limité dans le temps. Il ne sera octroyé que pour une période de cinq ans, prolongeable une seule fois pour une période de trois ans.

2.1. Champ d'application

Le nouveau régime est destiné à deux catégories de bénéficiaires, soit d'une part les « contribuables impatriés » (employés et dirigeants d'entreprise) et d'autre part les « chercheurs impatriés » (employés uniquement).

Ils peuvent être recrutés directement à l'étranger par une société belge filiale d'une société étrangère ou faisant partie d'un groupe multinational, par un établissement belge d'une société étrangère, ou par une ASBL. Ils peuvent également être mis à disposition, par une entreprise étrangère faisant partie d'un groupe multinational, d'une société belge, d'un établissement belge d'une société étrangère faisant partie du même groupe multinational, ou d'une ASBL.

2.2. Conditions et effets

Pour les deux catégories de bénéficiaires, une condition *sine qua non* est de ne pas avoir, au cours des 60 mois précédant l'entrée en fonction en Belgique, été résident fiscal belge, résidé à une distance inférieure à 150 km de la frontière belge, ou été assujéti à l'impôt des non-résidents en raison de revenus professionnels belges. Contrairement à l'ancien régime, le bénéficiaire ne doit pas être de nationalité étrangère. Il pourrait être de nationalité belge, pour autant qu'il respecte la condition énoncée ci-dessus.

Pour la catégorie des contribuables impatriés, le bénéficiaire doit avoir un revenu annuel brut d'au moins 75.000 €. Pour la catégorie des chercheurs impatriés, ce seuil de rémunération minimale n'existe pas. Les chercheurs impatriés doivent, par contre, posséder un master ou un doctorat dans des disciplines scientifiques précises – dont une liste détaillée est reprise dans l'exposé des motifs de la loi-programme – ou pouvoir démontrer une expérience professionnelle pertinente de minimum dix ans.

En tant que résidents fiscaux belges, les bénéficiaires de ce nouveau régime seront imposés sur la totalité de leur rémunération, sans qu'aucune distinction ne soit faite entre les jours passés en Belgique ou à l'étranger. Ils devront donc déclarer leur revenu mondial à l'impôt des personnes physiques belge, avec bien sûr la possibilité de se voir appliquer une exonération pour les revenus étrangers en vertu des conventions préventives de la double imposition, sous réserve de progressivité le cas échéant.

La pierre angulaire de ce nouveau régime est l'exonération d'impôt au titre de « dépenses répétitives » liées aux frais supplémentaires que représente le détachement en Belgique, et ce à concurrence d'un montant forfaitaire de 30% de la rémunération du bénéficiaire, avec une limite maximale fixée à 90.000 €. Ce système forfaitaire n'empêche pas l'application du système classique des dépenses propres à l'employeur (frais de représentation, indemnités de télétravail, ...). En outre, les bénéficiaires obtiendront une exonération d'impôt sur certains frais remboursés par l'employeur et relatifs au déménagement en Belgique, à l'aménagement du nouveau logement ou encore aux frais de scolarité pour leurs enfants.

2.3. Procédure d'octroi

Le bénéfice du régime doit être demandé par l'employeur par voie électronique, dans un délai de trois mois à partir de l'entrée en fonction en Belgique ou, en cas de prolongement du régime, dans un délai de trois mois à partir de l'extinction de la période initiale de cinq ans. L'employeur doit y joindre une attestation du contribuable ou du chercheur impatrié indiquant son accord. Suite à cela, l'administration fiscale dispose alors de trois mois pour rendre sa décision écrite.

2.4. Entrée en vigueur et régime transitoire

Le nouveau régime est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2022, et peut donc s'appliquer pour les contribuables et chercheurs impatriés entrant en fonction après cette date.

Pour les contribuables qui bénéficient de l'ancien régime des cadres étrangers depuis moins de cinq ans, une distinction est à faire selon qu'ils remplissent ou non les conditions du nouveau régime :

- Si les conditions du nouveau régime sont remplies, ils peuvent opter pour son application, pour autant qu'une demande soit faite en ce sens avant le 31 juillet 2022. En cas de réponse positive de l'administration, le nouveau régime s'applique rétroactivement aux rémunérations perçues à partir du 1^{er} janvier 2022, et pour le temps restant à courir de la durée maximale de cinq ou huit ans depuis la première affectation en Belgique.

Exemple. Un contribuable, entré en fonction en Belgique le 1^{er} septembre 2018 sous le bénéfice de l'ancien régime, remplit les conditions pour le nouveau régime. Si ce nouveau régime lui est accordé, il ne pourra en bénéficier que jusqu'au 31 août 2023 (à prolonger de trois ans le cas échéant).

- Si, par contre, les conditions du nouveau régime ne sont pas remplies, les bénéficiaires de l'ancien régime peuvent conserver leur statut pendant une période transitoire de 2 ans, expirant le 31 décembre 2023. Cette période transitoire s'applique également pour les bénéficiaires de l'ancien régime qui auraient fait la demande pour le nouveau régime avant le 31 juillet 2022, mais qui se seraient malheureusement heurtés à une décision négative de l'administration fiscale.

3. Conclusion

Contrairement à l'ancien régime, le nouveau régime a l'avantage de reposer sur une base légale, ce qui offre incontestablement plus de sécurité juridique au contribuable. Le nouveau régime est plus particulièrement intéressant pour les contribuables qui ont une rémunération annuelle brute inférieure à 300.000 €. Au-delà de ce montant, le forfait exonéré de dépenses propres à l'employeur, qui est de 30%, atteint la limite maximale fixée à 90.000 €. Pour les contribuables qui gagnent plus que 300.000 € brut par an, il reste donc à voir s'ils ne seront pas découragés par la pression fiscale sur les salaires en Belgique, et attirés par des régimes étrangers plus séduisants.

Liège, le 18 janvier 2022

Gwendolyn DEJALLE