

# Un nouveau régime fiscal pour les expatriés en Belgique

Denis-Emmanuel Philippe, *Avocat associé Bloom Law, Maître de conférences Université de Liège*

Kevin Dorban, *Avocat collaborateur Bloom Law*

Coup de tonnerre dans le paysage fiscal belge : après 38 ans d'une existence paisible<sup>1</sup>, le régime fiscal fort attractif des « cadres étrangers » a été sabordé pour être remplacé par un nouveau dispositif entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022 : le régime fiscal des « impatriés »<sup>2</sup>, issu de la loi-programme du 27 décembre 2021<sup>3</sup>.

Avant d'examiner le nouveau dispositif (voy. *infra*, 2), nous reviendrons rapidement sur l'ancien régime des cadres étrangers instauré par la circulaire de 1983<sup>4</sup> (voy. *infra*, 1). Nous examinerons également les dispositions transitoires (voy. *infra*, 3), qui présentent un intérêt pratique considérable pour les contribuables qui bénéficiaient encore de l'ancien régime des cadres étrangers (abrogé par une circulaire administrative publiée le 21 janvier 2022<sup>5</sup>) au 1<sup>er</sup> janvier 2022. Nous terminerons notre contribution par une brève comparaison du nouveau régime spécial d'imposition avec (i) l'ancien régime des cadres étrangers (voy. *infra*, 4) et avec (ii) le régime actuel des impatriés luxembourgeois<sup>6</sup> (voy. *infra*, 5).

## 1. Ancien régime des cadres étrangers (circulaire administrative de 1983)<sup>7</sup>

La charge salariale est l'un des principaux leviers déterminant la stratégie de localisation d'une entreprise multinationale (à côté du taux d'imposition effectif, de la sécurité juridique, etc.). Or, la Belgique figure chaque année sur le podium des pays où la pression fiscale (et parafiscale) sur les salaires est la plus lourde.

En 1983, par la voie d'une circulaire administrative<sup>8</sup>, la Belgique a donc voulu offrir un régime fiscal particulièrement avantageux aux expatriés (ou cadres étrangers).

L'objectif poursuivi consistait à renforcer l'attractivité du pays : en accordant une niche fiscale aux cadres, les entreprises étrangères étaient en effet incitées à déployer leurs activités en Belgique, à y investir et à créer de l'emploi. Le régime avait vocation à s'appliquer à certains cadres détachés en Belgique ou recrutés à l'étranger pour travailler temporairement en Belgique. Il était réservé aux cadres de nationalité étrangère, possédant un niveau de compétence et de responsabilité élevé.

Selon les dernières statistiques disponibles, quelque 21.000 cadres<sup>9</sup> ont bénéficié de ce régime et près de 6.000 sociétés<sup>10</sup> ont fait travailler des cadres étrangers en Belgique.

L'avantage fiscal du dispositif était double. En premier lieu, les cadres pouvaient bénéficier de diverses allocations non imposables en tant que remboursements de dépenses propres à l'employeur<sup>11</sup>, pour un montant de 11.250 EUR (29.750 EUR pour les chercheurs). En second lieu – et c'est bien là que résidait l'attrait principal du régime –, les cadres en séjour temporaire en Belgique étaient considérés comme des « non-résidents », de sorte qu'ils étaient seulement imposés sur leurs revenus découlant de l'exercice de leur activité professionnelle en Belgique. La rémunération afférente aux jours de travail à l'étranger n'était, quant à elle, pas imposable en Belgique ; c'est ce que l'on appelait le « *travel exclusion* » dans le jargon des fiscalistes. À titre illustratif, si le cadre faisait des déplacements professionnels à l'étranger à hauteur de 50 %, l'impôt belge n'était calculé que sur la moitié de sa rémunération. En pratique, force est de constater que cette partie de la rémunération non imposée en Belgique n'était souvent taxée nulle part ailleurs, car les cadres n'étaient généralement pas résidents fiscaux dans un autre pays ; autrement dit, ils étaient des « apatrides fiscaux ».

Un parallèle (osé) pouvait être fait avec les fameux « *excess profit rulings* », c'est-à-dire ces accords fiscaux par lesquels les autorités fiscales belges ont validé l'exonération des bénéficiaires dits « excédentaires » de sociétés belges appartenant à un groupe d'entreprise multinational, sans exiger que les bénéficiaires en question soient inclus dans la base

<sup>1</sup> L'ancien régime des cadres étrangers prévu par la circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 a subi peu de changements au cours de son existence et faisait partie intégrante du « paysage fiscal » belge.

<sup>2</sup> On précisera que ce régime des contribuables « impatriés » co-existe avec le régime des « chercheurs impatriés ».

<sup>3</sup> Loi-programme du 27.12.2021, *M.B.*, 31.12.2021, 1<sup>ère</sup> éd., p. 126438.

<sup>4</sup> Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983, *Bull. Bel.*, n° 620, 2061-2078.

<sup>5</sup> Circulaire 2022/C/9 relative à l'abrogation du régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers, publiée le 21 janvier 2022, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be), p. 2.

<sup>6</sup> Loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2020, *Mém. A* – n° 1061 du 23 décembre 2020.

<sup>7</sup> Pour une étude détaillée de l'ancien régime des cadres étrangers, nous renvoyons vers l'ouvrage de référence en la matière : J.-L. DAVAIN, *Le régime spécial d'imposition des cadres étrangers et dirigeants étrangers*, Kluwer, 2003, p. 400. Pour un article récent en la matière, voy. également H. NIESTEN, « Het bijzonder statuut van buitenlands kaderlid na 35 jaar circulaire fiscaal doorgelicht », *T.F.R.*, 2018, pp. 1046-1079.

<sup>8</sup> Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983, *Bull. bel.*, n° 620, 2061-2078.

<sup>9</sup> Question parlementaire n° 3541, G. GILKINET, *Chambre*, Compte rendu intégral – Commission des Finances, 2014-2015, CRIV 54 COM 133 du 1<sup>er</sup> avril 2015, p. 34.

<sup>10</sup> Rapport de la Cour des comptes à la Chambre des Représentants, « Le régime spécial de taxation des cadres étrangers », Bruxelles, février 2003, pp. 7 et 9.

<sup>11</sup> Aucune définition légale n'existe pour les « *frais propres à l'employeur* ». Notons à ce stade qu'il s'agit de frais à charge de l'employeur, mais qui sont avancés par le travailleur pour lui être ensuite remboursés en exonération d'impôt (S. MERCIER, « Chapitre 12 – Remboursements de dépenses propres à l'employeur », in *Les formes alternatives de rémunération*, 1<sup>er</sup> éd., Bruxelles, Larcier Business, 2015, p. 186). Pour plus de développements, voy. à ce propos aussi *infra*, n° 2.7.