

Régionalisation de l'IPP et de l'INR

par Jean-Louis Davain

Mardi, 19 mai 2015



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Table des matières



1. Régionalisation de l'IPP et l'INR/pp
2. Quelques considérations



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Sources

LSF / Loi du 6 janvier

- Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiée par les lois spéciales des 16 juillet 1993, 13 juillet 2001 et 27 mars 2006 et par la « *Loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences (1)* »
- CIR92 modifié par la « *Loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'Etat concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution* »



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Loi du 8 mai

IPP

1/3 Autorité fédérale

- Base imposable (détermination des revenus nets imposables)
- Impôt afférent aux intérêts, dividendes, redevances, lots afférents aux titres d'emprunt et aux plus-values sur valeurs et titres mobiliers (article 17, §1, 1°, 2° et 3° et article 90, 6° et 9°, CIR1992) (non inclus : rentes viagères et droits d'auteur [soumis, donc, aux centimes régionaux])
- Précomptes mobilier et professionnel
- Service de l'impôt



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

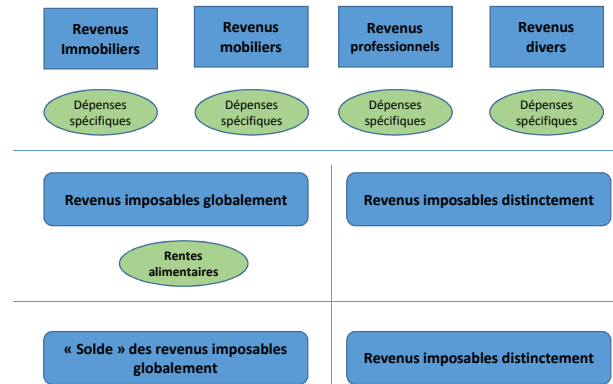
2/3 Autorité régionale

- Centimes additionnels régionaux
- Régime fiscal de certaines dépenses :
 1. habitation propre
 2. sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie
 3. entretien et restauration de monuments et sites classés
 4. prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi (ALE) et celles payées avec des titres-services
 5. économie d'énergie dans une habitation
 6. rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes
 7. rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré

3/3 Communes et agglomérations

- Centimes additionnels à l'IPP fédéral et l'IPP régional

1/3 - Calcul de l'IPP fédéral

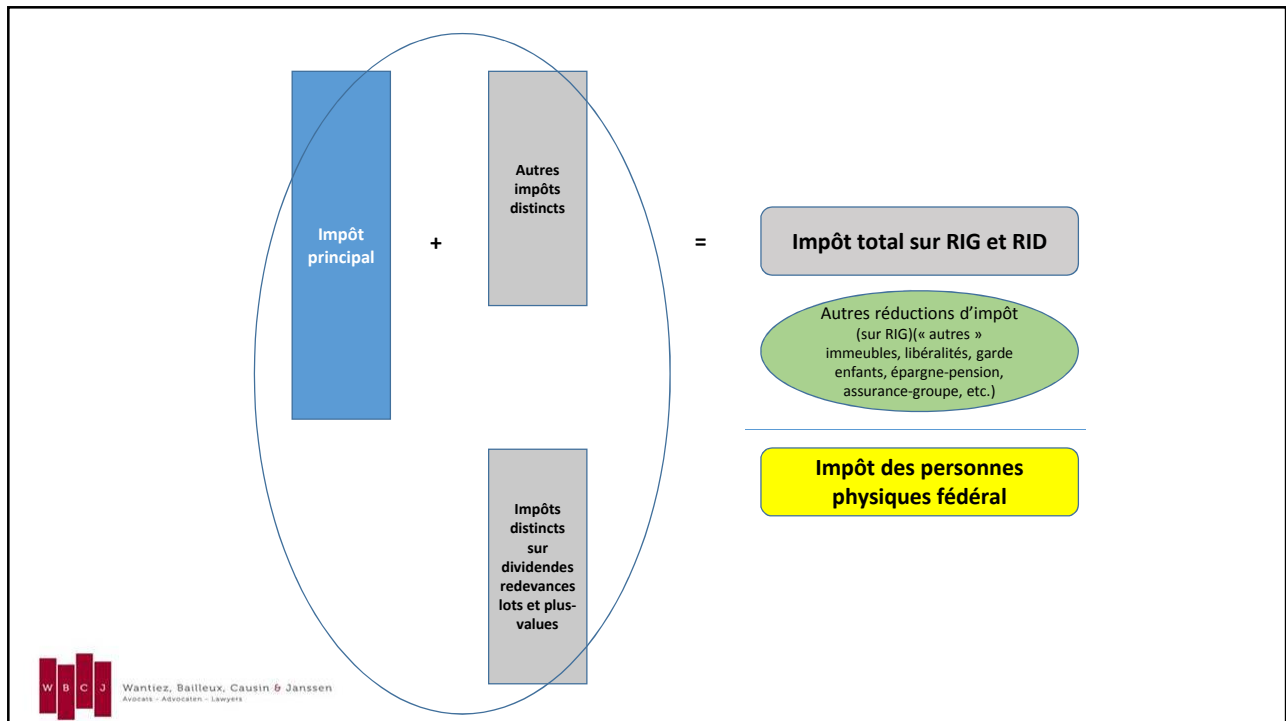
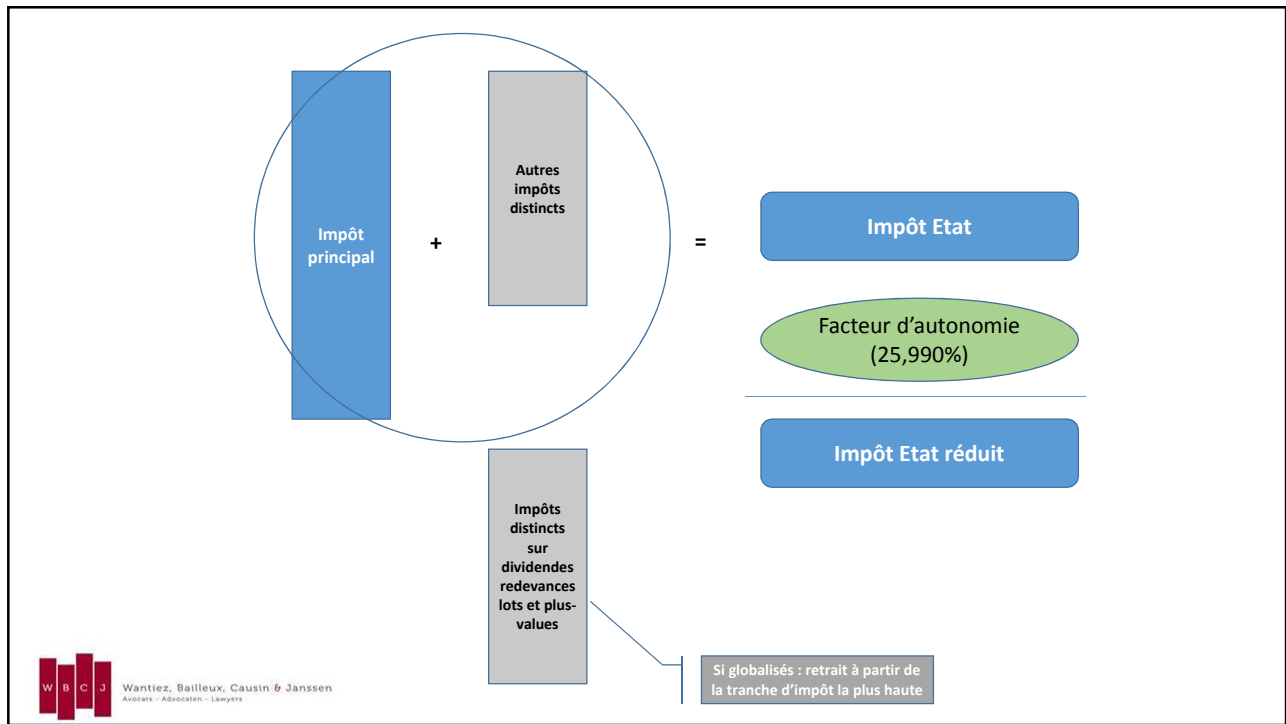


| R.I.G. Base taxable | Taux | | | | |
|------------------------|--------|--|--|--|--|
| solde | | | | | |
| 37.870,00 | 50,00% | | | | |
| 20.660,00 | 45,00% | | | | |
| 12.400,00 | 40,00% | | | | |
| 8.710,00 | 30,00% | | | | |
| 0,00 | 25,00% | | | | |

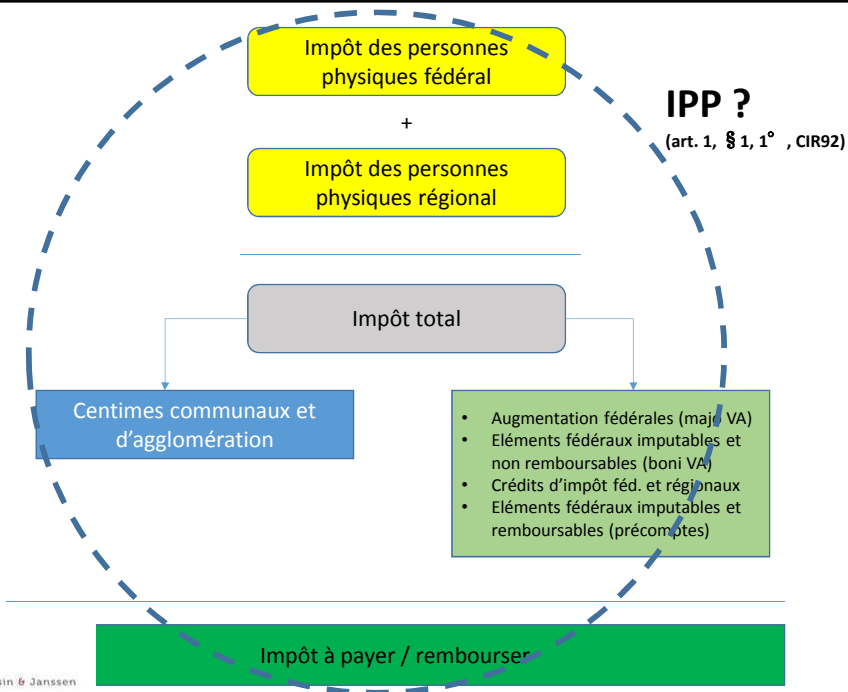
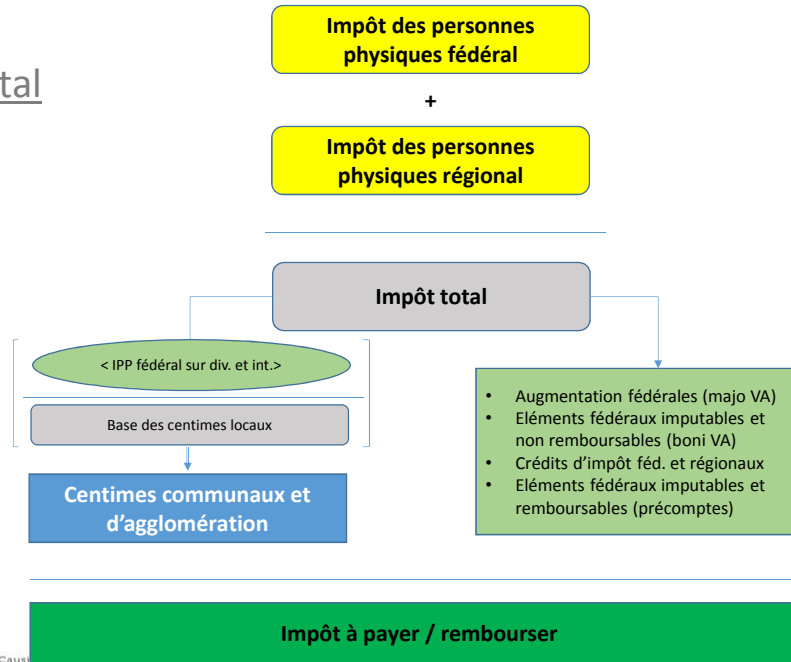
Annotations:

- ↑ Réduction rev. min. exonérés (between 30% and 40% brackets)
- ↑ Réduction pensions et revenus remplac. (between 40% and 45% brackets)
- ↑ Réduction revenus exonérés ou taxés aux taux réduits (between 45% and 50% brackets)

Impôt principal



3/3 Total



INR/pp

- Compétence de l'autorité fédérale uniquement
- Nouvelles catégories de NR :
 1. NR ordinaire
(sans résidence fiscale en BE cf. art. 2, §1, CIR92)
→ Taxation ARTICLE 243, CIR92
 2. NR réalisant au moins 75% revenus professionnels en BE
→ Taxation ARTICLE 243/1, CIR92 (≈ IPP fédéral)
 3. Supra 2. + Résident d'un Etat EEE –ou– CPDI avec clause égalité de traitement
→ Taxation ARTICLE 244, CIR92 (≈ IPP fédéral + régional)

Il faut
« localiser »
le NR

Localisation du NR (critère du rev. prof.)

| | Critère 1 Région de/du - où | Critère 2 Région de/du - où | Critère 3 Région de/du - où | Critère 4 Région de/du - où |
|--|--|--|--|-----------------------------------|
| Rémunérations des travailleurs salariés | lieu de travail habituel si le travailleur "remplit la partie la plus importante de ses obligations envers son employeur dans un même lieu » | l'établissement de l'employeur où il reçoit ses instructions | l'activité professionnelle a été exercée | l'employeur est établi |
| Rémunérations des dirigeants d'entreprise - exercice d'un mandat | la personne morale est établie | | | |
| Rémunérations des dirigeants d'entreprise - autres rémunérations | cf. travailleurs salariés | | | |
| Rémunérations des conjoints aidants | du conjoint qui attribue | | | |
| Bénéfices commerciaux | l'établissement auquel les bénéfices peuvent être attribués | | | |
| Bénéfices d'un bien immobilier | le bien est situé | | | |
| Bénéfices d'association | la société/ groupement/ association est établi | | | |
| Profits | l'établissement auquel les profits peuvent être attribués | | | |
| Autres profits | l'activité professionnelle a été exercée | | | |

Localisation du NR (critère du rev. prof.)

| | Critère 1 Région de/du - où | Critère 2 Région de/du - où | Critère 3 Région de/du - où | Critère 4 Région de/du - où |
|---|---|---|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Bénéfices ou profits d'une activité antérieure | Cf. localisation des bénéfices ou profits | | | |
| Indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de revenus | Région qui attribue l'indemnité | | | |
| Autres indemnités | Région où les revenus de l'activité professionnelle au titre de laquelle l'indemnité se rapporte, ont été obtenus en dernier lieu | | | |
| Pensions, rentes et allocations en tenant lieu | Région où les revenus professionnels nets les plus élevés ont été obtenus | Région où ont été obtenus les revenus professionnels qui ont donné lieu aux droits à la pension | Région où le débiteur est établi | |
| Revenus de l'article 228, §3, CIR1992 | Région du débiteur | | | |

En cas de concours de critères

- Si le non-résident a réalisé ses revenus dans une seule Région → localisé dans cette Région,
- Si non : Région où il aura réalisé le revenu professionnel net propre à une catégorie, le plus élevé, le calcul se faisant au centime près,
- Si non : Région où il aura réalisé le plus grand nombre de jours de travail effectivement prestés,
- Si non : Région dans laquelle il était localisé lors de la précédente « période imposable »

« Lignes de force »

- Endroit où l'activité est effectivement exercée
- Maximum de stabilité dans le temps (important pour questions immobilières)
- Maximum de stabilité dans l'espace (liaison des travailleurs à la Région de l'employeur)



Wantie, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Table des matières

1. Régionalisation de l'IPP et l'INR/pp
2. Quelques considérations
 1. Coordination des textes et procédures
 2. Taux moyen antérieur
 3. Régime spécial d'imposition
 4. CPDI



Wantie, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Future coordination

- Art. 109. *Le Roi peut coordonner en tout ou en partie les dispositions du Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 et les dispositions qui les auraient expressément ou implicitement modifiées au moment où la coordination sera établie.*
- A cette fin, Il peut :
 - 1° *modifier l'ordre, la numérotation et, en général, la présentation des dispositions à coordonner;*
 - 2° *modifier les références qui seraient contenues dans les dispositions à coordonner en vue de les mettre en concordance avec la numérotation nouvelle;*
 - 3° *modifier la rédaction des dispositions à coordonner en vue d'assurer leur concordance et d'en unifier la terminologie sans qu'il puisse être porté atteinte aux principes inscrits dans ces dispositions;*
 - 4° *intégrer dans le Code les dispositions de l'AR/CIR 92 qui ont été confirmées par une loi;*
- *L'arrêté royal de coordination fera l'objet d'un projet de loi de confirmation qui sera soumis immédiatement aux Chambres législatives.*
- *La coordination n'aura d'effet qu'à la date fixée par la loi de confirmation.*
- *La coordination portera l'intitulé suivant : "Code des impôts sur les revenus", suivi du millésime de l'année au cours de laquelle la loi de confirmation entrera en vigueur.*



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

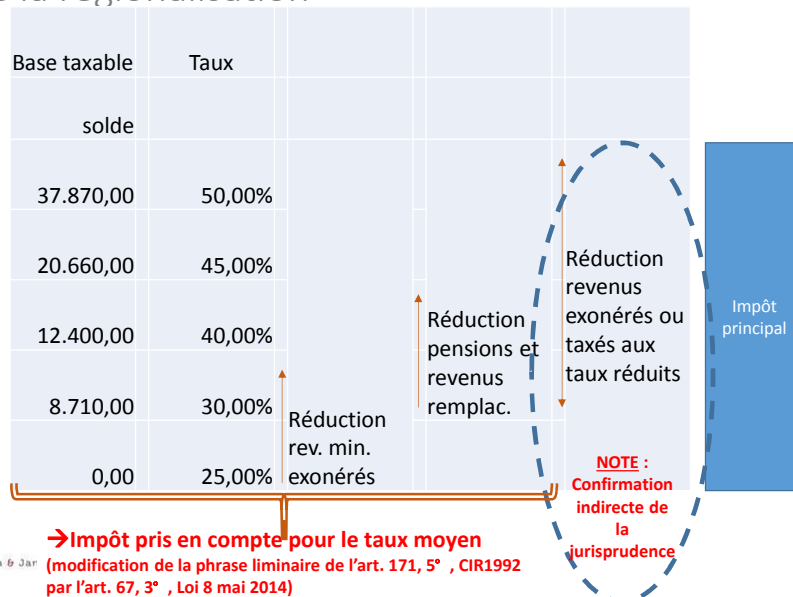
Table des matières

1. Régionalisation de l'IPP et l'INR/pp
2. Quelques considérations
 1. Coordination des textes et procédures
 2. Taux moyen antérieur
 3. Régime spécial d'imposition
 4. CPDI



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Impact de la régionalisation



Wantiez, Bailleux, Causin & Jar
 Avocats - Advocaten - Lawyers

- L'entrée en vigueur de la régionalisation est « retardée » pour les indemnités de dédit :
 - la nouvelle méthode de calcul est insérée dans l'article 171, 5°, du CIR1992, mais
 - cette modification ne sera applicable que « (...) lorsque la dernière année antérieure pendant laquelle un contribuable a eu une activité professionnelle normale, est liée à l'exercice d'imposition 2015 ou à un exercice d'imposition ultérieur. (Art. 72, al. 1, 2, Loi du 8 mai 2014)
 - → pas de recalcul des impôts antérieurs à l'E.I. 2015



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
 Avocats - Advocaten - Lawyers

Table des matières

1. Régionalisation de l'IPP et l'INR/pp
2. Quelques considérations
 1. Coordination des textes et procédures
 2. Taux moyen antérieur
 3. Régime spécial d'imposition
 4. CPDI



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Situation

- Les cadres et dirigeants non-belges mis **temporairement** au travail en Belgique au sein de groupes internationaux de sociétés, peuvent se voir reconnaître le bénéfice d'un régime spécial d'imposition
- L'octroi de ce régime se concrétise par le biais de :
 - la reconnaissance d'un statut de non-habitant du Royaume
 - La reconnaissance de « frais propres à l'employeur/société » étendus
 - La détermination des revenus professionnels imposables en Belgique par application de méthodes particulières (généralement le « travel exclusion »)
- En pratique : décision sur dossier prise par le Directeur du Service Etranger



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Critiques émises dans le passé

- Confrontation du régime spécial avec le CIR : concept de domicile
 - Question essentiellement pour les personnes mariées (présomption irréfragable de résidence quand le foyer d'habitation est en Belgique)
 - Domicile, siège de la fortune, inscription auprès du registre national des personnes physiques : présomption réfragable et questions de fait

1/2 - Confrontation avec la LSF

- Art 5/1, §2, LSF : « Pour l'application de la présente loi, l'impôt des personnes physiques est réputé localisé à l'endroit où le contribuable a établi son domicile fiscal au 1er janvier de l'exercice d'imposition à l'impôt des personnes physiques. »
- Motivation traditionnelle des décisions du Directeur du Service Etranger :

Concerne : régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers

Comme suite à votre demande, j'ai l'honneur de vous faire savoir que le régime spécial susmentionné a été accordé pour

- Historiquement, ces décisions sont un « ruling » dans le cadre du CIR92

→ Quel rapport avec la LSF ?

- Hiérarchie des normes :

- Toute modification de la LSF requiert une loi fédérale votée à la majorité spéciale
- Les dispositions du CIR92 peuvent être modifiées par une loi à majorité ordinaire « sous réserve de l'hypothèse qu'elles ne font que confirmer les règles de la LSF » - concept de « règles verrouillées » (Marc Bourgeois, *La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'Etat : analyse juridique*, Revue de fiscalité régionale et locale, 2014, n° 4, p. 254, point 18)

- Principes de loyauté :

- Art. 143, Const., § 1. « Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'Etat fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts. »
- Art. 1ter, LSF : « L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants (...) »



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

Analyse

- Il semble que :

- Le CIR continue de déterminer si une personne est assujettie à l'INR ou l'IPP
- Quand une personne est assujettie à l'IPP, la LSF (à laquelle le CIR devient subordonné) déterminera dans quelle Région cette personne doit être localisée pour les besoins des centimes additionnels sur une partie de l'impôt des personnes physiques
- Le but avéré soit d'inscrire le critère de localisation régional dans la LSF pour éviter qu'une Région n'use de critères différents de ses voisines et non pour prendre attitude dans des questions internationales



Wantiez, Bailleux, Causin & Janssen
Avocats - Advocaten - Lawyers

- Cela semble confirmé par :

- Art. 5/1, § 1, LSF :
 - « *Sur base de la localisation de l'impôt des personnes physiques, les régions peuvent : Établir des centimes additionnels ...* »
(et non (pex.) « sur base de l'établissement... » + but de la LSF : « Etablir des centimes »)
- Art. 5/1, § 2, LSF :
 - « *Pour l'application de la présente loi, l'impôt des physiques est réputé localisé à l'endroit où le contribuable a établi son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice ...* »
(et non (pex.) « pour l'application du CIR »)
- Lors de l'ajustement du CIR1992 par la Loi du 8 mai 2014, l'article 2 du CIR1992 a été complété par un § 3 qui reprend les nouveaux concepts d'impôt fédéraux et régionaux en précisant qu'ils ont « *la signification qui leur est donnée dans le titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.* ». L'IPP est visé à l'article 1, CIR1992 et ne fait pas partie comme tel des concepts visés par la LSF

- Le concept de domicile fiscal :

- N'est pas défini dans la LSF
- Se ferait par renvoi aux dispositions du CIR92 et à la jurisprudence administrative et judiciaire
 - Cf. Exposé des motifs de la LSF (p. 17) :
« *Le concept de "domicile fiscal" n'est pas défini plus avant dans la loi spéciale de financement. Bien qu'il ne soit pas explicitement fait référence aux critères de l'article 2, § 1er, 1°, CIR 92 qui ont été fixés afin de déterminer si une personne est ou non habitante du Royaume, ces règles (note JLD : du CIR 92) en rapport avec le concept d'habitant du Royaume vaudront également pour le concept d'habitant d'une région pour déterminer quelles dispositions régionales seront d'application »*
- Le « Service de l'impôt » (r)est(e) assuré par le Fédéral ...

2/2 - Impact d'une régionalisation de l'INR sur le régime spécial

- Le droit aux réductions d'impôt régionales induit-il un risque de perte du régime spécial (caractère temporaire) ?
 - Non :
 - La localisation d'un NR est faite sur base de critères liés à l'activité professionnelle et non sur base du domicile → neutre
 - Les réductions régionales sont déjà appliquées aux cadres étrangers assimilés à des résidents, sans remise en cause (d'office) du régime spécial → neutre

Table des matières

1. Régionalisation de l'IPP et l'INR/pp
2. Quelques considérations
 1. Coordination des textes et procédures
 2. Taux moyen antérieur
 3. Régime spécial d'imposition
 4. CPDI



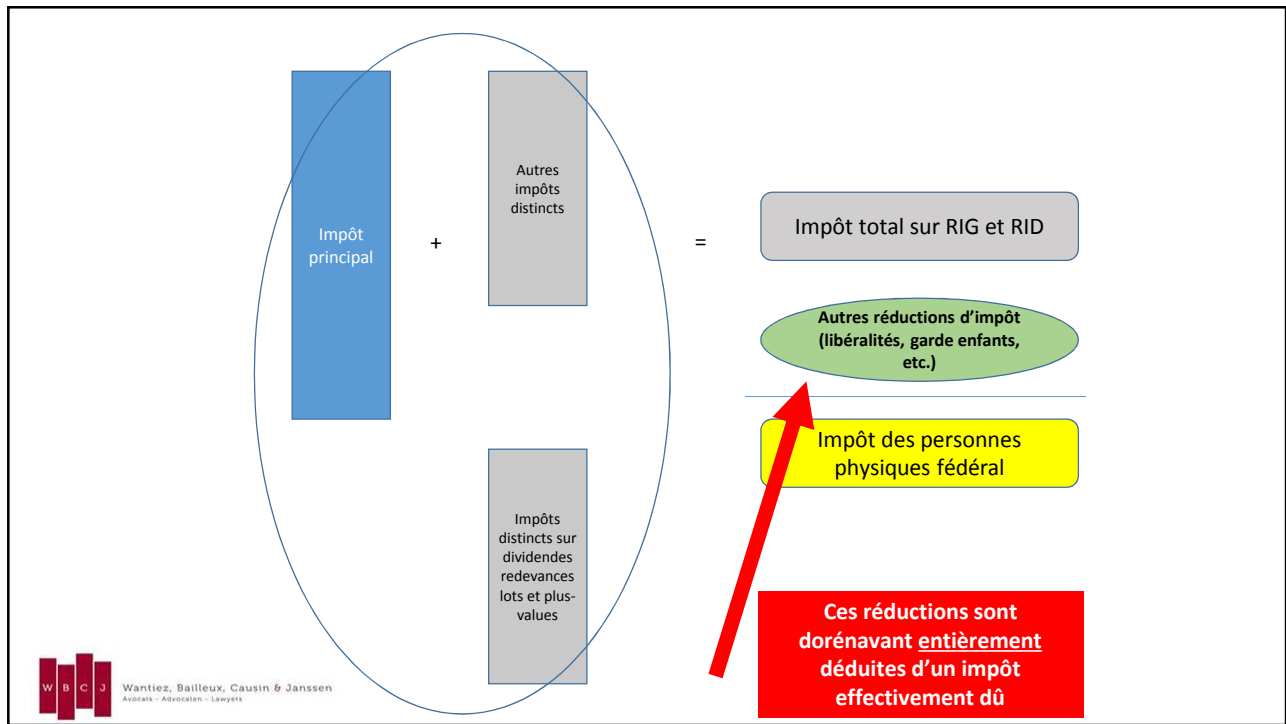
1/2 - Relations avec les CPDI

- Si le raisonnement à propos de la relation entre le CIR92 et la LSF est ok, alors pas de problèmes par rapport aux CPDI :
 - Les centimes régionaux sont de l'IPP au sens du CIR
→ Donc ils font partie d'un impôt visé par les CPDI
 - Les règles de localisation du domicile fiscal de la LSF étaient subsidiaires par rapport à l'art. 1, CIR92, → Donc:
 - A fortiori, elles restent subsidiaires par rapport à l'article 4, Conv. (« tie-breaker rule »)
 - Le concept de « domicile fiscal » contenu dans la LSF n'impacte pas la définition ou l'interprétation de la résidence fiscale, art. 4, Conv.
 - La subsidiarité du critère de « siège de la fortune » par rapport au critère du « domicile », introduite dans le CIR92, reste également indifférente par rapport aux critères conventionnels
 - Tout au plus pourrions-nous attendre à une prééminence de fait à venir du critère du domicile, donc de la situation familiale, dans l'application des CPDI en Belgique

2/2 - Réserve de progressivité

| R.I.G. Base taxable | Taux | | | |
|------------------------|--------|------------------------------------|--|--|
| solde | | | | |
| 37.870,00 | 50,00% | | | |
| 20.660,00 | 45,00% | | | |
| 12.400,00 | 40,00% | | | |
| 8.710,00 | 30,00% | | | |
| 0,00 | 25,00% | Réduction rev. min. exonérés | Réduction pensions et revenus remplac | Réduction revenus exonérés ou taxés aux taux réduits |

Réduction (règle de 3) dorénavant plus importante



Merci pour votre attention !