

---

## **La complexité de la fiscalité pour les travailleurs transfrontaliers - Cas des Belges au Luxembourg**

**Auteur :** Bianchin, Alexandre

**Promoteur(s) :** Hermans, Michel

**Faculté :** HEC-Ecole de gestion de l'ULg

**Diplôme :** Master en ingénieur de gestion, à finalité spécialisée en Performance Management and Control

**Année académique :** 2016-2017

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/3452>

---

### *Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

**LA COMPLEXITE DE LA FISCALITE POUR LES  
TRAVAILLEURS TRANSFRONTALIERS.  
CAS DES BELGES AU LUXEMBOURG**

Jury :  
Promoteur :  
Michel HERMANS  
Lecteur(s) :  
Jonathan DENOMERENGE  
Vincent FASBENDER

Mémoire présenté par  
**Alexandre BIANCHIN**  
En vue de l'obtention du diplôme de  
Master en Ingénieur de Gestion à finalité  
Performance Management & Control  
Année académique 2016/2017



# Remerciements

---

En préambule, je tenais à adresser tous mes remerciements aux personnes qui m'ont aidé de près ou de loin à la rédaction de ce mémoire.

En premier lieu, je remercie Monsieur Hermans, mon promoteur, pour son soutien ainsi que pour m'avoir conseillé sur la direction de ce mémoire.

Je tiens à remercier, avec une mention particulière, Vincent Fasbender, pour m'avoir dirigé tout au long du travail. Ses conseils avisés m'étant fortement précieux, il a su me guider vers les bonnes références. Egalement, je remercie Jonathan Denomerenge, pour sa disponibilité ainsi que pour avoir accepté d'être mon lecteur.

Ensuite, je désire remercier Vincent Jacquet, Philippe Houssier, Thierry Derochette, Philippe Graces et Michel Deprez pour avoir consacré du temps à mes interviews ainsi que pour leur transparence et honnêteté.

Je suis également très reconnaissant envers Anne-Marie Geens ainsi que ma marraine pour leurs démarches et leurs relectures professionnelles.

Enfin, j'adresse mes plus sincères remerciements à ma famille ainsi qu'à tous mes proches et amis qui m'ont toujours aidé, encouragé et soutenu.



# Table des matières

---

Remerciements .....	
Liste des abréviations.....	
Avant-propos.....	
Introduction générale.....	- 1 -
Contexte .....	- 1 -
But de la recherche .....	- 2 -
Contribution .....	- 2 -
Approche méthodologique .....	- 2 -
Chapitre 1: Cadre théorique & revue de littérature.....	- 5 -
1.1 L'origine de l'Union européenne.....	- 5 -
1.2 Fiscalité européenne .....	- 6 -
1.2.1 Préambule .....	- 7 -
1.2.2 Retour à la construction européenne .....	- 8 -
1.2.3 Les obstacles à une harmonisation .....	- 9 -
1.2.4 Solutions potentielles.....	- 11 -
1.2.5 Conclusion .....	- 12 -
1.3 Fraude, évasion et échange de renseignements.....	- 12 -
1.3.1 Les scandales fiscaux.....	- 13 -
1.3.2 Echange de renseignements .....	- 13 -
1.3.3 La position luxembourgeoise .....	- 14 -
1.3.4 Une coopération limitée.....	- 16 -
1.4 La fiscalité chez les frontaliers.....	- 16 -
1.4.1 Principes généraux .....	- 16 -
1.4.2 Notion de résidence .....	- 18 -
1.4.3 La convention belgo-luxembourgeoise .....	- 18 -
1.4.4 L'accord amiable du 16 mars 2015.....	- 21 -
1.4.5 Circulaire du 1 <sup>er</sup> juin 2015.....	- 25 -
1.4.6 Communication pour l'employeur .....	- 29 -
1.4.7 La déclaration fiscale au Luxembourg pour les frontaliers .....	- 31 -
1.4.8 Réforme fiscale.....	- 33 -
1.4.9 La déclaration en Belgique pour les frontaliers.....	- 38 -
1.5 Volet social .....	- 39 -

1.5.1	Détachement des travailleurs .....	- 41 -
1.5.2	Détermination de l'affiliation lorsque le travailleur travaille simultanément au Luxembourg et dans un ou plusieurs autres pays de l'Union européenne.....	- 42 -
1.5.3	Convention de sécurité sociale entre la Belgique et le Luxembourg.....	- 43 -
Chapitre 2 : méthodologie.....		- 45 -
2.1	L'échantillon .....	- 45 -
2.1.1	Taille de l'échantillon .....	- 45 -
2.1.2	Profil des personnes interrogées .....	- 45 -
2.2	Collection de l'information.....	- 46 -
2.3	Analyse de contenu .....	- 47 -
Chapitre 3 : Etude empirique- analyse horizontale.....		- 49 -
3.1	Harmonisation fiscale européenne .....	- 49 -
3.2	Relation avec l'administration fiscale belge.....	- 50 -
3.3	Immatriculation luxembourgeoise .....	- 55 -
3.4	Télétravail.....	- 56 -
3.5	Imposition des astreintes .....	- 56 -
3.6	Obligations pour l'employeur.....	- 57 -
3.7	Relation avec l'administration fiscale luxembourgeoise.....	- 58 -
3.8	Réforme fiscale luxembourgeoise.....	- 59 -
3.9	Sécurité sociale.....	- 62 -
3.9.1	Réforme des allocations familiales.....	- 63 -
3.9.2	Réforme de l'aide financière pour les études supérieures .....	- 65 -
Chapitre 4 : Recommandations .....		- 67 -
4.1	Recommandations sur la relation avec l'administration fiscale belge.....	- 67 -
4.2	Recommandations sur la relation avec l'administration fiscale luxembourgeoise.....	- 69 -
Conclusion .....		- 71 -
Avis personnel .....		- 71 -
Résultats du travail et suggestions pour la recherche future .....		- 72 -
Annexes .....		II
Annexe I : développement de la gestion de projet : rédaction d'un mémoire.....		II
Annexe II : article 15 du modèle de convention de l'OCDE.....		VII
Annexe III : accord amiable- règle de tolérance de 24 jours.....		VIII
Annexe IV : vade-mecum sur la charge de la preuve .....		IX
Annexe V : circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.....		XII

Annexes VI : barèmes et classes d'imposition au Luxembourg .....	XXII
Annexe VII : exemple d'imposition individuelle avec réallocation.....	XXIV
Annexe VIII : exemples de situations fiscales avec la nouvelle réforme luxembourgeoise .....	XXV
Annexe IX : affaire C-303/12: Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 12 décembre 2013 .....	XXVI
Annexe X : questionnaires des interviews.....	XXVII
Annexe XI : tableau d'analyse des interviews par thème .....	XXXVI
Partie 1 .....	XXXVI
Partie 2 .....	XLII
Annexe XII : jurisprudence.....	XLVII
Exemple 1 : Cour d'appel de Liège- Arrêt du 13 avril 2016- Rôle n°2014/RG/221 .....	XLVII
Exemple 2 : Cour d'appel de Liège– Jugement du 27 juin 2014 –Rôle n° 2013/rg/362 .....	LIII
Exemple 3 : autres références .....	LVIII
Bibliographie.....	LX
<b>Executive summary</b> .....	LXVII





# Liste des abréviations

---

ACD = Administrations luxembourgeoise des contributions directes

BCI = Bureau des conventions internationales

CCSS = Centre commun de la sécurité sociale (Luxembourg)

CE = Commission européenne

CIR = Code des impôts sur le revenu (Belgique)

CJUE = Cour de justice de l'Union européenne

CRS = Common reporting standard

FATCA = Foreign account tax compliance act

GEIE = Groupement européen d'intérêt économique

ITM = Inspection du travail et des mines

LCGB = Confédération luxembourgeoise des syndicats chrétiens

LIR = Loi sur l'impôt sur le revenu (Luxembourg)

OCDE = Organisation de Coopération et de Développement Économiques

SPF = Service public des finances

TFUE = Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

UE = Union européenne



# Avant-propos

---

Avant de commencer notre travail, nous nous devons d'apporter des précisions aux termes que nous utiliserons tout au long du mémoire.

Tout d'abord, les termes « frontalier » et « transfrontalier » sont légèrement à nuancer. Le mot « frontalier », qui peut être un nom ou un adjectif, est défini par une personne « qui habite une région voisine d'une frontière, et, en particulier, qui va travailler chaque jour au-delà de cette frontière » (Larousse, 2017). Le terme « transfrontalier » est caractérisé comme adjectif « qui concerne le franchissement d'une frontière, les relations entre pays de part et d'autre d'une frontière » (Larousse, 2017). Finalement, l'Union européenne considère qu'un travailleur transfrontalier est une « personne qui travaille dans un État membre de l'UE tout en résidant dans un autre État membre ». Dorénavant, nous regrouperons les termes « frontalier, travailleur frontalier, travailleur transfrontalier » comme ayant une signification similaire. Dans le cadre de notre travail, nous nous référerons à des travailleurs résidents belges qui franchissent tous les jours la frontière luxembourgeoise pour aller y travailler.

Tout au long de notre travail, nous utiliserons les termes « salarié, employé et travailleur ». Afin de réduire notre périmètre de travail à une taille réaliste, nous n'avons ciblé que les salariés. Nous excluons dès lors les dirigeants et les indépendants de notre recherche. Le salarié est défini comme « une personne physique liée à un employeur par la conclusion d'un contrat de travail et par une relation de subordination permanente. Le salarié dispose légalement ou conventionnellement d'un certain nombre de droits attachés à son statut : information, expression, paiement d'un salaire minimum en fonction de l'emploi occupé, limitation de la durée du travail, etc. Les devoirs qu'il a en contrepartie vis-à-vis de son employeur, et qui consistent essentiellement dans la fourniture d'un travail selon les instructions qui lui sont données, sont fixés par la réglementation, par le contrat de travail et par l'employeur lui-même. » (Tissot, 2017).



# Introduction générale

---

## Contexte

«Fiscalité», source de céphalée pour beaucoup : dirigeants d'entreprises, PME ou multinationales, travailleurs, pensionnés. Le terme résonne plus encore chez les travailleurs frontaliers qui franchissent quotidiennement la frontière belgo-luxembourgeoise. Leur statut fiscal constitue en effet un véritable parcours du combattant et leur pays de résidence va être le point de départ à la clarification de leur situation. Cette notion de résidence est un point capital à la détermination des administrations avec lesquelles il faudra traiter.

Vu la situation géographique du Luxembourg et l'étroitesse de son territoire, un nombre grandissant de frontaliers vient combler l'offre du marché luxembourgeois. Il est aujourd'hui composé de 393.000 salariés dont 177.000 sont des non-résidents qui proviennent de France, d'Allemagne et de Belgique. D'où ce paradoxe : augmentation du chômage au Luxembourg mais aussi des emplois nets en 2016. Les nouveaux emplois créés sont en effet occupés par des travailleurs de nationalité étrangère majoritairement dans des emplois « hautement qualifiés ». Conséquemment, cet état de fait conduit à une multitude de situations extrêmement complexes pour les personnes précédemment citées. Ainsi, les frontaliers en particulier ne savent plus trop où se positionner par rapport à leurs relations avec les administrations fiscales et sociales des pays concernés ainsi que dans leur relation contractuelle où le choix du droit du travail belge ou luxembourgeois ne sera pas sans conséquence. La situation s'avère également complexe pour les employeurs. Employer des travailleurs frontaliers est réellement un challenge. Les complications fiscales et sociales peuvent constituer des barrières à ces emplois et, à terme, mettre en péril des emplois jusqu'à présent occupés par des étrangers. Insistons dès à présent sur la sécurité sociale qui est extrêmement liée à la fiscalité. Notion fondatrice de l'Union européenne, elle est également source de questionnement pour les travailleurs transfrontaliers.

## But de la recherche

En fréquentant ces frontaliers au quotidien et par la lecture d'articles de presse fiscale, nous avons constaté une croissance de ces situations délicates. Ce travail résulte d'une motivation managériale visant l'étude de différents cas et tendant à pointer les divers obstacles communs à ces travailleurs dans le cadre de leur statut fiscal. Notre intitulé de recherche est donc « la complexité de la fiscalité chez les travailleurs transfrontaliers : cas des belges au Luxembourg ». Pour s'attaquer à notre thématique, nous tenterons de répondre à deux questions majeures :

- Quelles sont les législations et réglementations à suivre pour les travailleurs frontaliers belges ?
- Quelles sont les barrières majeures au statut fiscal d'un travailleur transfrontalier belge ?

## Contribution

La finalité de ce travail est de comprendre l'origine et l'évolution des relations fiscales entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg et à analyser la complexité des situations vécues par les frontaliers. Ce travail va permettre aux travailleurs frontaliers belges d'éclaircir leur statut fiscal la plupart du temps très flou et ce grâce à un cadre d'analyse développé suivant différentes législations. Il va également fournir une multitude d'exemples par rapport auxquels ces employés pourront se situer et analyser leur propre situation. Enfin, les recommandations formulées doivent permettre d'éviter certains pièges dans le respect de la loi.

## Approche méthodologique

Dans le but de résoudre notre problématique de départ et de répondre aux questions les plus fréquentes, notre travail sera constitué de plusieurs parties stratégiques. Nous allons tout d'abord nous pencher sur le problème de base, la fiscalité directe européenne en analysant les barrières à une harmonisation fiscale. Ensuite, nous ciblerons notre problématique sur la fiscalité des travailleurs frontaliers belges au Luxembourg en prenant comme cadre légal les conventions bilatérales entre la Belgique et le Luxembourg ainsi que les diverses circulaires émises des deux côtés de la frontière. Une comparaison des textes en vigueur au Royaume de

Belgique et au Grand-Duché de Luxembourg est donc une condition sine qua non pour la bonne réalisation du travail. Dans le but d'analyser ces textes légaux, nous allons nous appuyer sur des ouvrages de littérature d'auteurs belges, luxembourgeois et internationaux afin d'atteindre une certaine triangulation de l'information et tendre vers une neutralité la plus parfaite possible.

Par ailleurs, une nouvelle réforme fiscale est entrée en vigueur sur le territoire luxembourgeois en 2017. Nous allons analyser les différents scénarios possibles pour les travailleurs frontaliers belges et les mettre en parallèle avec la situation en Belgique. Pour conclure notre analyse littéraire et légale, nous étudierons le volet social puisque celui-ci est intimement lié au volet fiscal et qu'il entre parfaitement dans notre cadre d'analyse. Après une analyse théorique, nous allons procéder à des entretiens semi-directifs de spécialistes en ce domaine avec comme objectif d'apporter des cas pratiques à notre cadre d'analyse. Nous pourrons dès lors discuter de nos résultats afin d'émettre des recommandations finales à l'égard des frontaliers belges qui traversent quotidiennement la frontière pour y exercer leurs activités professionnelles.





# Chapitre 1: Cadre théorique & revue de littérature

---

## 1.1 L'origine de l'Union européenne

La fiscalité des travailleurs frontaliers relève d'une question internationale qui se réfère au droit européen. Il est donc de circonstance d'aborder notre revue de littérature par le fondement de l'Union européenne et de son marché intérieur commun. Nous allons nous intéresser particulièrement à un de ses piliers fondateurs : la liberté de circulation des personnes.

Le 25 mars 1957, le Traité de Rome institue la Communauté économique européenne. Nous nous référons à l'article 2 du traité<sup>1</sup> : « la communauté a pour mission l'établissement d'un marché commun » alors composé de six Etats membres<sup>2</sup>. Dès lors, « le Traité de Rome avait comme idée générale la libre circulation des personnes mais c'était dans le contexte d'une Europe où les frontières étaient encore bien présentes. » (Stratula, 2005).

Se référant aux articles 3,14,18,39 et 55 du Traité de Rome, Daniel Lenoir (1994) indique que « la liberté de circulation est d'abord le droit de se déplacer librement sur le territoire des Etats membres pour répondre à des emplois effectivement offerts, d'occuper dans les Etats membres un emploi conformément aux dispositions régissant l'emploi des travailleurs nationaux, mais aussi de demeurer sur le territoire d'un Etat membre après y avoir occupé un emploi ».

Graduellement, les obstacles à la libre circulation des travailleurs ont été supprimés, qu'il s'agisse des barrières de nature juridique ou sociale. Depuis, le Traité de Rome a été modifié à maintes reprises, notamment par l'Accord de Schengen<sup>3</sup> visant à « faciliter le franchissement des frontières entre les Etats membres dans la perspective de la réalisation du grand marché intérieur de la communauté européenne » (Stratula, 2005), ainsi que par l'Acte unique européen<sup>4</sup>(1986) et Traité de Maastricht<sup>5</sup> dont l'article 7A souhaite « un espace sans

---

<sup>1</sup> Art 2- La Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement

<sup>2</sup> Allemagne, Belgique, France, Italie, Luxembourg et Pays-Bas.

<sup>3</sup> Accord relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, signé à Schengen le 14 juin 1985.

<sup>4</sup> L'Acte Unique a servi à la « réalisation d'un espace européen sans frontières intérieures ».

<sup>5</sup> Traité de Maastricht sur l'Union européenne, signé à Maastricht le 7 février 1992.

frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée ».

Le dernier traité européen est celui de Lisbonne<sup>6</sup> qui modifie les Traités de Rome et de Maastricht. Le traité instituant la Communauté européenne a été remplacé par le « Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), l'Union européenne a également remplacé la Communauté européenne en reprenant tous ses droits et obligations. « Le Traité de Lisbonne a modifié le fonctionnement institutionnel de l'Union européenne sur de nombreux points, mais il n'a pas eu de conséquences en matière fiscale » (Bruno Gouthière, 2016). En outre, l'article 45 du TFUE<sup>7</sup> régit la libre circulation des travailleurs et l'article 21, le libre mouvement des personnes et la liberté de résidence pour les citoyens de l'Union européenne. De là, Jean Schaffner (2014), conclut que « comme dans le passé, ces libertés fondamentales sont directement applicables et confèrent des droits aux citoyens de l'Union, dont ils peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales ».

L'Union européenne est actuellement composée de vingt-huit pays membres dont la Croatie, dernier Etat membre en 2013. Rappelons cependant que, le 23 juin 2016, le peuple britannique s'est prononcé en faveur de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne.<sup>8</sup>

## 1.2 Fiscalité européenne

Après cette introduction européenne, abordons notre thématique. Pour comprendre comment se règle la fiscalité pour les travailleurs frontaliers, il faut tout d'abord se référer au droit fiscal européen. Celui-ci indique que « Les impôts sur les personnes physiques et les sociétés relèvent principalement de la responsabilité des pays de l'UE » (Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), tout en précisant que, selon les règles de l'Union européenne, ces règles internes aux pays ne peuvent constituer d'obstacles à la libre circulation des travailleurs. Le traité qui régit l'Union européenne ne prévoit donc pas de dispositions spécifiques en matière de fiscalité directe et reconnaît le principe de souveraineté des Etats

---

<sup>6</sup> Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007.

<sup>7</sup> L'art 45 s'assure de la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union en abolissant toutes sortes de discriminations.

<sup>8</sup> « Le 23 juin 2016, lors d'un référendum organisé par l'ancien Premier ministre David Cameron, 51,9% des Britanniques ont choisi de quitter l'UE. A la suite du déclenchement de l'article 50 du traité sur l'Union européenne le 29 mars 2017, le Royaume-Uni et les 27 autres pays membres de l'Union européenne ont dorénavant deux ans pour préparer la sortie effective du pays. Jusqu'à cette date, le pays reste donc membre de l'Union européenne. »

membres. Les questions de fiscalité internationale se règlent dès lors selon les accords bilatéraux entre les pays, principalement dans la perspective d'éliminer la double imposition. Cependant, en cas de situations non prévues par les accords, la Commission « s'emploie à résoudre ces problèmes de différentes manières, en proposant aux États membres des solutions coordonnées ou, si nécessaire, en engageant une action en justice en cas de discrimination ou de violation du droit de l'Union » (Union européenne, 2017).

Nous avons ainsi relevé un point sensible dans le cadre de notre recherche sur la fiscalité des frontaliers. Celle-ci est régie par les conventions bilatérales conclues entre les États membres souverains en matière de fiscalité des impôts directs et ne l'est pas par le droit fiscal européen qui ne prévoit pas d'harmonisation fiscale directe. Dans le cadre de notre étude, nous analyserons la convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique. Néanmoins, nous allons au prime abord tenter une approche relative à une possible harmonisation fiscale européenne avant de cibler la situation frontalière pour les travailleurs belges au Luxembourg.

### 1.2.1 Préambule

Depuis le Traité de Rome, aucune législation ou disposition spécifique ne prévoit explicitement l'harmonisation de la fiscalité directe, contrairement à la fiscalité indirecte dont l'harmonisation était nécessaire au développement économique du marché intérieur. Michel Aujean (2007), nous explique que seul « l'article 94<sup>9</sup> (traité de Rome) offre la possibilité d'arrêter à l'unanimité des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ». Fabian Winandy (2009) insiste toutefois sur le fait que la Cour de justice, via différents arrêts<sup>10</sup>, rappelle régulièrement que même si le volet de la fiscalité directe ne fait pas partie des matières du traité, elle n'échappe pas au droit communautaire » tout en s'abstenant de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité. A noter que l'article 115 du TFUE<sup>11</sup> appuie cette idée actuelle en englobant l'harmonisation des législations des États membres au niveau de la fiscalité directe.

---

<sup>9</sup> Art. 94 : Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission, peut prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 92 et 93 et fixer notamment les conditions d'application de l'article 93, paragraphe 3, et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure.

<sup>10</sup> Voir arrêts du 14 février 1995, Schumacher, C-279/93 et du 11 août 1995, Wielockx, C80/94).

<sup>11</sup> Version consolidée du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

La Cour de justice de l'Union européenne admet que « l'harmonisation fiscale en la matière pouvait être développée sur la base des dispositions relatives au rapprochement des législations. En l'absence de politique globale, l'Union européenne apporte des réponses spécifiques à ces problèmes. »

### 1.2.2 Retour à la construction européenne

« Le rapprochement des fiscalités des pays membres de l'Union européenne est une question qui a acquis une grande importance dans les débats publics et la vie des affaires » (Bruno Gouthière, 2016). Cependant, Fabrice Bin (2014), indique qu' « au moment où la construction européenne dans son ensemble est en crise, ce sont sans doute les fondements même de cette construction qu'il faut interroger », ajoutant que la fiscalité européenne n'a seulement été traitée que dans une perspective économique.

Une des difficultés pour définir l'Union européenne réside dans le fait qu'elle n'a pas de personnalité juridique. Elle n'existe pas au sens du droit international et rien ne peut dès lors être signé au nom de l'UE. Après mûre réflexion, nous nous questionnons tout naturellement sur les fondations de l'Union européenne dès le Traité de Rome. Selon Jean Schaffner (2014), « l'absence d'accord sur l'harmonisation fiscale est surtout embarrassante quand le cadre juridique créé ne peut pas fonctionner efficacement sans harmonisation fiscale comme pour la société européenne régie par un règlement 2157/2001 du 8 octobre 2001<sup>12</sup>, et dont l'attrait est fortement diminué faute de cadre fiscal ». En 2007, Michel Aujean s'interroge s'il n'était « pas préférable de fixer d'emblée un principe d'harmonisation de la fiscalité des sociétés, qui constituait l'élément de la fiscalité le plus susceptible de fausser les conditions de la concurrence dans un marché commun ».

Un élément de réponse se trouve dans la résistance des Etats membres à maintenir leur souveraineté. En effet, « la fiscalité étant un des attributs essentiels de la souveraineté étatique, les Etats membres sont particulièrement réticents à délaisser de leurs compétences en ce domaine. Elle n'apparaît donc pas comme un élément-clé de cette construction » (I. Richelle, 2013). De plus, les décisions fiscales au sein de l'Union européenne doivent être prises à l'unanimité car elles représentent un acte extrêmement important du Parlement. Dans sa thèse (2016), Chloé-Anaïs Nols, nous indique que « le vote de l'impôt est l'acte le plus révélateur de l'évolution des régimes de parlementarisme démocratique et c'est sur base de

---

<sup>12</sup> Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE).

l'impôt que la démocratie est née. Les Etats affirment que la fiscalité est une prérogative nationale très importante ». Dominique Berlin (1996), ajoute que « les objectifs assignés à l'harmonisation des fiscalités, et qui guident donc l'élaboration du droit communautaire de la fiscalité, peuvent être synthétisés en deux formules : neutralité de l'impôt sur les échanges, neutralité de l'impôt sur la concurrence ». Nous constatons dès lors la volonté initiale de l'Union de favoriser le domaine économique tout en laissant la politique fiscale à la discrétion des Etats membres.

### 1.2.3 Les obstacles à une harmonisation

Le cadre juridique et décisionnel est, selon tous les auteurs, limité. Tout d'abord, comme le souligne Michel Aujean (2007), la politique de protection sociale et la politique fiscale se décident à l'unanimité alors que les décisions pour le marché intérieur se font à la majorité qualifiée. Nous nous retrouvons paradoxalement devant une Europe à deux vitesses où le développement économique du marché intérieur se fait relativement vite alors que les politiques fiscales et sociales marquent le pas depuis 20 ans. En outre, « le risque est grand de voir se répandre davantage encore l'idée que la construction n'est pas équilibrée » (Michel Aujean, 2007). Cependant, Fabrice Brin (2014) appuie « l'absence de souveraineté fiscale européenne et l'éclatement des dispositions fiscales des traités européens qui interdit de faire de l'harmonisation fiscale une systématisation théorique trop poussée ».

Un des obstacles majeurs est le fait que l'harmonisation fiscale directe n'est pas un objectif principal du traité. « La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne fait ainsi prévaloir les objectifs de neutralité concurrentielle des impositions ainsi que le respect des grandes libertés communautaire » (Fabrice Brin, 2014). Les juges n'ont donc pas ajouté d'éléments impliquant une « politique prétorienne<sup>13</sup> d'harmonisation fiscale plus volontariste ». La majeure partie de la jurisprudence existante est relative à la protection des grandes libertés économiques. Le fait de ne condamner que les discriminations et entraves aux libertés économiques démontre les limites du système fiscal.

Malgré les limites juridiques, le problème fondamental reste la souveraineté des Etats membres. Les relations entre les fiscalités nationales et le droit fiscal européen sont d'une difficulté grandissante. Michel Aujean (2007) explique que « les administrations fiscales commencent à réaliser qu'elles ne sont plus en mesure de protéger au seul niveau national leur

---

<sup>13</sup> Droit fondé sur la jurisprudence.

base d'imposition d'une manière compatible avec les libertés fondamentales du Traité ». Le droit de l'Union s'insère de plus en plus dans les droits nationaux, ce qui ne plaît pas à tout le monde tel le doyen Ch. Louis (2002) qui critique la complexité et l'insécurité juridique qui résulte de l'application par la CJUE des directives européennes. Fabrice Brin (2014) ajoute que même si « la pénétration du droit de l'Union dans le droit fiscal des Etats membres n'est pas négligeable, elle n'autorise pas à remettre en cause l'existence des systèmes fiscaux nationaux » alors que C. Viessant (1999) insiste sur le fait que la protection de ces systèmes passe par la protection des compétences fiscales nationales et par une protection du système fiscal lui-même.

La Commission européenne, en charge de la fiscalité, fait donc face à une forte opposition des souverainetés fiscales des Etats membres. A l'origine, ce sont les différences des cultures qui ont créé tant de disparités entre les systèmes fiscaux nationaux et ont marqué les limites nationales à l'harmonisation fiscale européenne. Ce qui nous amène à une conclusion de M. Burgio en 1981 (qui était administrateur auprès de la Direction des impôts de la Commission européenne) : il pointe le fait que « l'évolution du conflit entre droit fiscal européen et politiques fiscales nationales déterminera l'avenir de la construction européenne de façon irréversible ». Force est de constater qu'une nouvelle fois, les fondements de l'Union européenne et la coordination fiscale restent étroitement liés et se doivent d'aller dans le même sens pour respecter les grands principes européens.

Certains auteurs prônent davantage une harmonisation, tel Fabrice Bin (2014) qui insiste sur le fait que « l'harmonisation des impôts directs dépasse le cadre strictement économique dans lequel le processus communautaire a été plus au moins poursuivi » alors que d'autres auteurs défendent la souveraineté des Etats comme le professeur Parizeau (2004). Selon lui « la fiscalité directe restera toujours un peu le reflet des valeurs d'une société ». Néanmoins, un grand nombre d'auteurs émettent des doutes sur la possibilité de voir un jour une harmonisation se basant sur le fait que « si l'unification du régime d'impôts indirects était une condition indispensable à la réalisation d'un marché unique, le rapprochement des fiscalités directes repose, lui, sur une exigence de cohérence économique et de transparence mais ne constitue pas un préalable à la réalisation des objectifs du traité » (Hayat, 2000).

Un dernier obstacle et non des moindres est souligné par Bruno Gouthière (2014). Celui-ci considère qu'avec la crise de 2008, « les préoccupations des administrations se sont principalement concentrées sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales par

l'intensification des échanges de renseignements dans tous les domaines de la fiscalité ». Le but recherché est ici la protection des recettes des Etats et l'efficacité des systèmes fiscaux. L'auteur ajoute que « les initiatives visant à éliminer les doubles impositions passent aujourd'hui au second plan, même si elles ne sont pas absolument oubliées ». Nous constatons en conséquence que la fiscalité relative aux travailleurs frontaliers et l'élimination de la double imposition ne figurent pas au rang des objectifs urgents de l'Union européenne.

#### 1.2.4 Solutions potentielles

Tout d'abord, dans le processus décisionnel, aboutir à une majorité qualifiée pourrait être vu comme une avancée dans le système de coordination fiscale européen mais la plupart des Etats membres ne sont pas de cet avis. Néanmoins, en 2003, la Commission européenne a indiqué que le vote à majorité qualifiée est « nécessaire dans certains domaines de la fiscalité. Dans une Union européenne élargie à vingt-cinq membres (28 actuellement), le fait de conserver l'unanimité pour toutes les décisions en matière fiscale pourrait rendre impossible la coordination fiscale dont a besoin l'Europe » tout en ajoutant également que ce vote à majorité qualifiée vise « à garantir la compatibilité des systèmes fiscaux des États membres entre eux et avec les traités ». Cependant, Michel Aujean (2007) s'est posé la question morale de savoir si « une majorité, même qualifiée, peut-elle aller jusqu'à imposer la fixation des taux d'impôt à un pays souverain ? ».

De plus, un « paquet fiscal » a été adopté après les discussions de Vérone en 1996 lorsque la Commission européenne se justifiait par « la nécessité d'une action coordonnée au niveau européen pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable en vue de contribuer à réaliser certains objectifs comme la réduction des distorsions existant au sein du Marché unique, l'évitement de pertes trop importantes de recettes fiscales ou l'orientation des structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi ». Ce paquet fiscal n'a cependant mis en avant que 3 domaines de la fiscalité directe (fiscalité des entreprises, revenus de l'épargne et retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêt et de redevances entre entreprises).

Une dernière solution envisageable et certainement la plus probable est la « coordination des politiques fiscales » proposée également par la Commission. Michel Aujean explique que « la coordination se caractérise par le fait de laisser les législations au niveau national mais en s'efforçant de les rendre compatibles avec le Traité et compatibles entre elles ». Nous



aboutirions ainsi à une sorte de consensus européen où les Etats membres resteraient souverains de leur fiscalité tout en s'alignant dans les normes du Traité. Une fois de plus, la construction européenne sur base des traités est remise en question.

Enfin, Jean Schaffner (2014), fait le constat que « les travaux d'harmonisation fiscale sont régis par les principes de la subsidiarité et de proportionnalité. L'intervention de la Commission n'est exigée et justifiée que si la réalisation des objectifs communautaires n'est pas garantie et l'achèvement du marché unique compromis... ».

### **1.2.5 Conclusion**

« La fiscalité ne peut être ignorée dans la construction européenne d'un marché intérieur unique » (I. Richelle, 2013), sans compter sur le fait qu' « intégrer tout à la fois la dimension européenne et le principe de souveraineté des Etats membres dans le domaine fiscal est probablement l'un des défis les plus délicats auxquels est et continuera d'être confrontée l'Union européenne » (M. Aujean, 2007). Contrairement à la fiscalité indirecte qui a été largement harmonisée, l'évolution vers la fiscalité directe se fait plus lentement et se consacre prioritairement à l'impôt des sociétés et très peu à l'impôt des personnes physiques. Comme nous l'avons vu avec Bruno Gouthière (2014), l'élimination de la double imposition des revenus n'est pas l'objectif principal de l'Union européenne qui a d'autres chats plus importants à fouetter. Dans cette partie, nous avons tenté de comprendre l'origine du blocage au niveau européen. Notre constat est que les conventions bilatérales conclues entre les pays sont souveraines et amènent à régler toutes situations. Nous allons donc analyser en profondeur la convention belgo-luxembourgeoise dans une des parties ci-dessous

### **1.3 Fraude, évasion et échange de renseignements**

La fraude et l'évasion fiscale coûtent 2 000 milliards d'euros par an aux vingt-huit membres de l'UE. Dans ce contexte de crise financière, on comprend mieux les raisons pour lesquelles la lutte contre cette criminalité financière est devenue un objectif majeur au sein de l'UE qui cherche continuellement à améliorer ses instruments juridiques et à augmenter l'efficacité de la coopération entre les différentes administrations fiscales nationales. (Lasserre et al, 2015) La position du Luxembourg, assez mal perçue par les autres Etats membres, est délicate. En effet, le Grand-Duché est perçu comme un Etat à fiscalité réduite. Les différents scandales

fiscaux, comme nous allons le voir, l'ont cependant conduit à évoluer notablement en matière d'échange de renseignements.

### 1.3.1 Les scandales fiscaux

Le 5 novembre 2014, le Consortium international de journalistes d'investigation<sup>14</sup> a rendu public leurs enquêtes, sur le scandale fiscal au Luxembourg. Il s'agit de 548 lettres contenant des accords fiscaux (rulings<sup>15</sup>) conclus entre 2003 et 2010, entre 343 entreprises (pour la plupart, des multinationales américaines telles que Amazon, Pepsi, Apple...) et l'administration fiscale luxembourgeoise. Ces ententes concernent surtout la méthode de fixation des prix de transfert. Ces accords tacites furent conclus principalement grâce à l'intermédiation jouée par les grandes sociétés de conseil et d'audit.

Le 9 décembre 2014, une nouvelle publication apparaît et concerne la révélation d'accords conclus par l'administration fiscale avec une trentaine d'autres grandes multinationales telles que Disney ou Skype. D'autant plus que cette révélation apparut quelques jours avant le sommet du G20 et incita les chefs d'Etat et de gouvernement à mettre en place un système équitable du système fiscal international (B. Lapoint, 2015). Force est de constater que ces événements poussent l'Union européenne à renforcer sa coopération fiscale entre Etats membres pour lutter contre cette perte de revenus le plus souvent détournés illégalement.

### 1.3.2 Echange de renseignements

Depuis 2011, « la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est en première ligne dans l'agenda de la Commission européenne » (Smet, 2013). Dès lors, la directive 2011/16/UE<sup>16</sup> a été introduite dans le but d'étendre les échanges automatiques d'informations imposant aux Etats membres l'échange systématique des données sur les revenus d'emploi, tantièmes et jetons de présence, produits d'assurance vie, revenus immobiliers et pensions. Malgré cela, les scandales fiscaux tel le « Luxleaks » continuent d'éclater en Europe. C'est pourquoi l'Union européenne a décidé la poursuite de sa marche vers une coopération fiscale

---

<sup>14</sup> Son but est de « dévoiler les abus de pouvoir, la corruption et les manquements au devoir des institutions publiques ou privées, dans le but de les pousser à agir avec honnêteté, intégrité, responsabilité, afin de faire prévaloir l'intérêt public ».

<sup>15</sup> « Pratique permettant aux entreprises de s'adresser directement à l'administration fiscale pour obtenir de cette dernière une "décision anticipée" concernant l'impôt auquel elles seront soumises ». (Europa.eu)

<sup>16</sup> Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

intensifiée. Ainsi, une nouvelle directive (2014/107/UE<sup>17</sup>) a vu le jour modifiant celle sur la coopération administrative et étendant l'échange automatique de données financières (dividendes, plus-values et redevances) entre les pays membres.

L'OCDE, quant à elle, organise des forums mondiaux sur la transparence et l'échange de renseignements. Le comité des affaires fiscales a ajouté des articles (art. 26) dans ses modèles de conventions en vue de la mise en place de mécanismes automatiques d'échanges d'informations financières et bancaires (Bruno Gouthière, 2016). Le 29 octobre 2014, la plupart des pays membres de l'OCDE ont signé « une convention multilatérale relative à l'échange automatique de renseignements sur la base du Common Reporting Standard<sup>18</sup> (CRS) » (F.Smet, 2014). Ce modèle est largement basé sur le régime américain « FATCA<sup>19</sup> » et porte sur l'échange large de données financières. Comme le souligne Bart Peeters (2015), l'Europe passe ainsi à la vitesse supérieure dans la lutte contre l'évasion fiscale et continue d'accumuler les directives pour échanger le plus possible de données. La nouvelle directive s'est donc largement inspirée du système FATCA et CRS en prévoyant un flux d'information au départ des « institutions financières déclarantes » à destination des autorités nationales compétentes et ensuite vers les autres Etats membres (F.Smet, 2014)

### 1.3.3 La position luxembourgeoise

Le Luxembourg a longtemps défendu « bec et ongles » son secret bancaire en matière fiscale mais a dû se résoudre à changer totalement de cap sur ce sujet tabou. De manière générale, le secret bancaire reste un droit consacré par les textes. En effet, l'art 458 du code pénal<sup>20</sup> protège le respect du secret professionnel au sens large et fiscalement, l'administration fiscale ne pouvait exiger aux établissements de crédits (et autres professionnels du secteur financier) des informations sur l'imposition d'un contribuable. On pouvait donc conclure que le Luxembourg possédait un système de secret professionnel, bancaire et fiscal hautement

---

<sup>17</sup> Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

<sup>18</sup> Cette norme impose aux juridictions de se procurer des renseignements auprès de leurs institutions financières et de les échanger automatiquement avec d'autres juridictions sur une base annuelle.

<sup>19</sup> « Le foreign account tax compliance act est une législation nord-américaine destinée à renforcer la lutte contre l'évasion fiscale et la législation déjà existante en matière d'obligation de déclaration des comptes détenus à l'étranger » (Lasserre et al, 2015).

<sup>20</sup> Art. 458-1 : Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 500 euros à 5.000 euros.

élaboré et protégé par la loi. Cependant, la transposition en droit interne en 2005 de la Directive Epargne 2003/48/CE<sup>21</sup> a marqué le premier pas pour le Luxembourg. Même si celui-ci avait instauré un système de retenue à la source pour les détenteurs de compte dans le but d'échapper à cet échange automatique d'informations (Lasserre et al, 2015), force est de constater que le Luxembourg avait réussi à repousser l'échéance. Suite aux pressions internationales de plus en plus fortes et à l'augmentation du nombre de textes favorisant une transparence fiscale, le Luxembourg se sent forcer la main. L'article 26 de la convention du modèle OCDE se bat en faveur d'une obligation d'échange des renseignements sous certaines conditions. En 2006, l'ajout des paragraphes 4 et 5 confère plus de pouvoir aux administrations nationales. Les Etats contractants doivent faire tout ce qui est en leur pouvoir pour fournir les renseignements demandés et un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des informations sous prétexte que celles-ci sont détenues par une banque, etc...

En 2009, le Luxembourg est placé sur la liste grise des pays, ce qui signifie qu'il s'est « engagé à respecter les critères internationaux en matière de transparence bancaire et fiscale mais ne les avait substantiellement pas appliqués » (Lasserre et al, 2015). Cependant, la pression internationale fut telle que le législateur luxembourgeois accepta d'adopter la Loi du 31 mars 2010<sup>22</sup> pour pouvoir inclure les articles 26-4 et 26-5 dans ses conventions internationales et permit que le Luxembourg figure sur la liste blanche. Le Luxembourg signe enfin le 29 mai 2013 la convention de 1988 et son protocole d'amendement de 2010 qui concerne les différentes formes d'assistance administrative que sont les échanges de renseignements sur demande, automatiques ou spontanés y compris les contrôles fiscaux à l'étranger. La convention s'aligne donc sur l'article 26 Modèle OCDE et la loi du 31 mars 2010.

La fin du secret bancaire en matière fiscale marque un changement de direction important de la part du Luxembourg et la volonté de coopérer avec les autres Etats membres. Il pourrait se dessiner un impact sur le secteur bancaire luxembourgeois avec le retrait de certaines sociétés ayant déjà fraudé mais il s'agit potentiellement d'une minorité d'épargnants. M. Juncker, président de la Commission Européenne (2014), affirmait que le Luxembourg pouvait se permettre de lever le secret bancaire car son pays ne vivait pas de la fraude fiscale. En

---

<sup>21</sup> Cette directive constitue la 1ère avancée en matière d'échange d'informations fiscales au niveau européen.

<sup>22</sup> Loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

conséquence, en cas de pertes d'emploi, les frontaliers en seraient les premiers touchés, et participeraient ainsi à une exportation du chômage vers les pays frontaliers.

#### **1.3.4 Une coopération limitée**

L'article 17 de la directive de 2011 comporte 4 limites à l'échange de renseignements et ce, même si tout refus d'échange doit être justifié. (B.Trescher, 2015).

- Une demande de renseignements ne peut être adressée que si l'Etat requérant a épuisé toutes ses ressources internes d'informations.
- l'Etat requis ne peut jamais agir au-delà des limites que lui imposent sa propre législation et sa pratique administrative normale.
- Un Etat peut refuser une demande si, dans des circonstances identiques, des informations de même nature ne pourraient lui être communiquées par l'Etat requérant.
- Un Etat peut refuser si l'information comprend la communication d'un secret commercial, industriel ou professionnel ou si une information serait contraire à l'ordre public (ne comprend pas le secret bancaire).

Une autre limite concerne la divergence des intérêts nationaux, principalement les Etats européens non coopératifs qui ont une fiscalité privilégiée et qui conservent une attitude peu propice à la transparence et à la levée totale du secret bancaire.

### **1.4 La fiscalité chez les frontaliers**

Dans cette section, nous allons analyser en profondeur la conjoncture fiscale des travailleurs frontaliers et les aspects complexes qui leur posent potentiellement des difficultés. Pour ce faire, nous allons partir des généralités pour arriver ensuite à des situations précises et détaillées.

#### **1.4.1 Principes généraux**

Comme nous l'avons vu dans les chapitres précédents, la fiscalité des travailleurs frontaliers est régie par le droit fiscal international. Ce dernier se réfère à deux sources principales :

1. Le droit interne des Etats pour régler les conflits internationaux
2. Les conventions fiscales « tendant à l'élimination des doubles impositions, qui expriment le désir des Etats de limiter leurs propres pouvoirs en matière fiscale afin d'éviter qu'une même opération ou un même bien soit doublement imposé et de favoriser le commerce international » (Bruno Gouthière, 2016).

Le travailleur frontalier doit dès lors se référer aux conventions préventives de double imposition conclues entre son pays résident et le pays dans lequel il exerce son activité professionnelle.

L'OCDE<sup>23</sup> propose depuis 1963 un modèle de convention fiscale et recommande à ses Etats membres de se rapprocher le plus près possible de ce modèle pour les négociations bilatérales entre deux états. « Le modèle OCDE comporte aujourd'hui vingt-neuf articles, dont chacun est suivi de commentaires permettant d'en comprendre le contenu et la portée » (Jean Schaffner, 2014). Quinze de ces vingt-neuf articles sont relatifs au droit d'imposition entre les Etats pour les divers revenus. Notons également que c'est l'article 15 du modèle OCDE qui traite des revenus d'emploi et auquel le travailleur frontalier devra se référer (Annexe II).

Jean Schaffner (2014) nous apporte un élément de réponse concernant la valeur de ce modèle en expliquant que « la portée pratique du modèle OCDE en matière de fiscalité internationale est considérable. Jurisprudence et doctrine s'y réfèrent en permanence lorsqu'il s'agit d'interpréter les conventions fiscales ». De plus, la reconnaissance de ce modèle se porte jusqu'à la Cour de justice de l'Union européenne. Généralement, les Etats adhèrent au texte du modèle et acceptent logiquement l'interprétation de l'article concerné grâce aux commentaires qui y sont en permanence ajoutés par le comité des affaires fiscales de l'OCDE. Effectivement, « le modèle de l'OCDE est périodiquement révisé, pour tenir compte des développements récents et de l'expérience acquise par les Etats membres dans l'application et l'interprétation des conventions fiscales » (Bruno Gouthière, 2016).

Cependant, « le modèle perd généralement de son utilité si les Etats se sont complètement écartés du contenu de l'un de ses différents articles » (Jean Schaffner, 2014).

---

<sup>23</sup> « La mission de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) est de promouvoir les politiques qui amélioreront le bien-être économique et social partout dans le monde » (OCDE, 2017).

### 1.4.2 Notion de résidence

La notion de résidence est un point crucial dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE. En effet, déterminer la résidence d'un contribuable sert toujours de base à la clarification de sa situation fiscale. Jean Schaffner (2014) confirme nos dires en surenchérissant : « l'importance de la notion de résident est double. Dans le droit interne de la plupart des pays, le résident est généralement imposable sur son revenu et sa fortune mondiaux. Ensuite, la résidence conditionne le champ d'application des conventions fiscales et l'obligation de chacun des deux Etats contractants d'éliminer les doubles impositions ».

En outre, l'interprétation du domicile fiscal est très similaire en Belgique comme au Luxembourg. En effet, l'article 2 LIR<sup>24</sup> caractérise le domicile fiscal par « l'existence d'un lieu d'habitation utilisé d'une façon qui lui confère un caractère durable et permanent » alors que l'article 3 du CIR<sup>25</sup> définit le domicile fiscal comme « une notion de fait, caractérisée nécessairement par une certaine permanence ou continuité, indépendamment du domicile civil et de la nationalité, et qui s'établit et s'affirme par un ensemble de faits et circonstances, en particulier le lieu d'habitation réelle et plus précisément l'endroit où est établi le ménage ».

En conclusion, le lieu où habite réellement un travailleur sera un des fondements pour déterminer sa situation fiscale.

### 1.4.3 La convention belgo-luxembourgeoise

Le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg ont conclu une convention bilatérale en 1970 en « vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole final y relatif. » (Service public fédéral des finances, 1970). Cette convention est largement inspirée du modèle OCDE.

Etant donné que notre travail cible les travailleurs résidents belges exerçant leur activité professionnelle au Luxembourg, nous n'analyserons que les parties de la convention s'y rapportant.

Premièrement, nous constatons que c'est l'article 15 de la convention qui fait foi pour l'imposition des salaires en exposant que « les salaires, traitements et autres rémunérations

---

<sup>24</sup> Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Texte coordonné au 1er janvier 2017.

<sup>25</sup> Code des impôts sur le revenu 92 – Revenus 2017.

similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat ». Le comité de l'OCDE précise que les termes « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » déterminent le périmètre des revenus couverts par l'article 15, doivent être interprétés d'une manière large et inclure les avantages en nature tels que l'utilisation d'une voiture de société ou une assurance vie. Force est de constater dès lors qu'en règle générale, c'est l'Etat où l'activité professionnelle est effectivement réalisée qui détient le pouvoir d'imposer les salaires relatifs à cet exercice. De surcroît, l'avenant du 11 décembre 2002<sup>26</sup> insiste sur le fait que « c'est la présence physique qui détermine le lieu d'exercice de l'activité ».

- Prenons comme exemple commun un salarié résident belge qui a un contrat avec un employeur luxembourgeois à temps plein. Il sera normalement imposé sur le territoire de son activité effective, au Luxembourg.

Le paragraphe 2 de l'article 15 précise les situations où l'employé est en mission temporaire à l'étranger. Dans ce cas, l'Etat de résidence conserve son droit d'imposition si les trois conditions suivantes sont réunies :

1. L'employé exerce une activité professionnelle pendant un période totale qui ne dépasse pas 183 jours sur l'année civile considérée.
2. Les rémunérations sont payées par l'employeur qui n'est pas un résident de l'Etat contractant.
3. Les rémunérations ne sont pas à charge d'un établissement stable de l'employeur dans l'Etat d'activité.

Le calcul des 183 jours a toujours relevé des questions visant à déterminer réellement quels jours prendre en compte. Selon les commentaires de l'OCDE, les fractions de journées, les jours de départ et d'arrivée, les jours fériés et week-ends et même les jours de congé sur le territoire d'activité sont à comptabiliser pour le calcul des 183 jours<sup>27</sup>. Néanmoins, seules les

---

<sup>26</sup> Avenant, signé à Bruxelles le 11 décembre 2002, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970.

<sup>27</sup> Commentaire n°5 des commentaires sur l'article 15: Concernant les revenus d'emploi.



journées de présence effective sont à prendre en compte (Jean Schaffner, 2014). Le comité de l'OCDE précise qu'il faut compter toutes les périodes consécutives de douze mois<sup>28</sup>

- Prenons un exemple simple de l'OCDE. Imaginons un employé en mission temporaire dans un pays contractant. Si celui-ci était effectivement présent durant 150 jours sur ce territoire étranger entre le 1<sup>er</sup> février 2014 et le 31 janvier 2015 mais qu'il était également présent pendant 205 jours entre le 1<sup>er</sup> juin 2014 et le 31 mai 2015, alors cet employé a été effectivement présent durant une période « qui excède 183 jours au cours de la deuxième période de douze mois identifiées ».

Le terme « employeur » doit également être assorti de précisions. Il est défini comme « la personne pour laquelle un travail est exécuté, qui en retire les bénéfices, en supporte les aléas économiques et en assume les conséquences en matière de responsabilité » (OCDE, 2014). De facto, une simple entité payeuse ne sera pas considérée comme rentrant dans le périmètre pour être « employeur » au titre de l'article. Cette condition ne requiert pas que l'employeur soit résident du pays où l'employé est résident. , il suffit que l'employeur soit résident dans un pays tiers quelconque, en dehors du pays où l'emploi est temporairement exercé.

Le troisième point est intimement lié au deuxième et réfère concrètement à la situation dans laquelle un salarié est envoyé par son employeur pour une mission temporaire dans un pays tiers et est toujours payé par l'établissement stable de cet employeur dans l'Etat de résidence. Effectivement, la règle générale dit que lorsqu'un salarié est déplacé à l'étranger dans le but de travailler pour un établissement stable à l'étranger, ce travailleur devra dès lors être imposé dans ce dernier. Par conséquent, la relation employé-employeur est essentielle. L'origine de la rémunération perçue par le salarié qui sera déterminante pour cette modalité<sup>29</sup>.

Si les trois conditions sont réunies, l'imposition se fait dans le pays de résidence. Si au moins une d'entre-elles n'est pas respectée, l'imposition est exclusivement due dans l'Etat d'activité.

L'article 15 de la convention est un point crucial dans la convention et a été au centre de nombreux débats, particulièrement quant aux preuves exigées par l'administration belge lors des contrôles de la population belge frontalière travaillant au Luxembourg. Nous constatons

---

<sup>28</sup> Commentaire n°4 des commentaires sur l'article 15: Concernant les revenus d'emploi.

<sup>29</sup> Commentaire n° 8 des commentaires sur l'article 15: Concernant les revenus d'emploi.

néanmoins un point important au niveau de cet article. « Il n'existe aucune disposition spécifique aux travailleurs frontaliers » (LPG Luxembourg, 2015). En effet, aucun régime particulier ne leur est soumis et ces frontaliers doivent dès lors suivre la même règle que les autres résidents luxembourgeois alors que ceux-ci sont dans une situation différente. Le comité de l'OCDE s'explique via ses commentaires<sup>30</sup> qu'il n'y a pas de positions spécifiques pour les frontaliers car il leur est préférable que « les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les Etats intéressés ». Concernant le Luxembourg, l'administration fiscale a décidé également de ne prendre aucune disposition particulière concernant les frontaliers, source de complications budgétaires. Cela est aisément compréhensible lorsque l'on considère la structure de l'emploi au Grand-Duché et l'étroitesse de son territoire. De plus, « appliquer une fiscalité différente à une grande partie des salariés de sociétés luxembourgeoises pourrait créer des ressentiments entre collègues ayant le même travail, mais qui seraient soumis à une fiscalité complètement différente » (Jean Schaffner, 2014).

Le cas actuel est le suivant : les salariés belges résidant en Belgique et travaillant au Luxembourg sont tenus de payer leurs impôts au Luxembourg pour chaque jour presté sur le territoire du Grand-Duché. Cependant, pour chaque journée de travail réalisé hors du Luxembourg (Belgique ou autres pays), le droit d'imposition est réclamé par l'Etat de résidence, soit la Belgique. De plus, « la présence effective des frontaliers belges sur le territoire luxembourgeois est contrôlée régulièrement par l'administration fiscale belge au moyen d'un formulaire » (LPG Luxembourg, 2017).

Le paragraphe 4 de l'article 24 de la convention cible un point important pour les salariés belges travaillant au Luxembourg. Il indique que si plus de 50% des revenus totaux d'un résident belge sont d'origine luxembourgeoise, ce salarié sera fiscalement traité comme s'il était résident du Luxembourg. Nous analyserons cette partie plus en profondeur.

#### **1.4.4 L'accord amiable du 16 mars 2015**

Puisque l'article 15 de la convention posait certains problèmes, d'ordre interprétatif en particulier, la Belgique et le Luxembourg ont signé un accord amiable le 16 mars 2015<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Commentaire n° 10 des commentaires sur l'article 15: Concernant les revenus d'emploi.

<sup>31</sup> Accord amiable conclu sur base de l'article 25,§3 de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de double imposition et concernant le traitement fiscal des professions dépendantes, signé à Luxembourg, le 16 mars 2015.

(annexe III) relatif à une tolérance pour les salariés travaillant occasionnellement dans un autre Etat que l'Etat d'occupation habituelle. Cet accord prévoit que « si leur présence physique dans le ou les autres Etats reste limitée à 24 jours par période imposable, la Belgique et le Luxembourg ne tiennent pas compte de cette présence et considèrent que les travailleurs exercent leur emploi dans l'Etat d'occupation habituel durant toute la période imposable » (Christian Buysse, 2015). De plus, un « vade-mecum<sup>32</sup> » établi par les deux administrations détermine les preuves à apporter pour démontrer la présence effective dans l'Etat d'occupation habituelle.

En effet, Christian Buysse (2015) explique que la Belgique a fait inscrire explicitement le critère de la présence physique dans la convention. Plus précisément, c'est le paragraphe 8<sup>33</sup> du protocole final de la convention qui met l'accent, en vertu du texte, sur la « présence physique ».

Concrètement, l'accord veut que si un résident belge est salarié au Luxembourg à temps plein, il y a une tolérance de 24 jours pour permettre à ce salarié de travailler en dehors du Grand-Duché tout en étant imposé intégralement au Luxembourg sur ses revenus du travail. Cependant, c'est une règle « tout ou rien », car si les 24 jours sont dépassés l'article 15 de la convention s'appliquera et déterminera la ventilation des pouvoirs d'impositions.

La complexité de la fiscalité pour les salariés frontaliers commence réellement avec la charge de la preuve que nous qualifions de « casse-tête sans nom ». La circulaire du 25 mai 2005<sup>34</sup> à laquelle l'administration belge appuie le fait que si un salarié demande l'exonération de ses revenus luxembourgeois en Belgique, c'est à lui qu'incombe la charge de prouver que ces conditions sont réunies. En d'autres termes, il lui revient d'apporter les preuves suffisantes de sa présence physique au Luxembourg où les rémunérations ont pris source. Cependant, dans le but de « garantir une plus grande sécurité juridique », les administrations belge et luxembourgeoise ont écrit un « vade-mecum » pour fournir des informations relatives à cette charge de la preuve (annexe IV).

---

<sup>32</sup> « Les autorités fiscales belges et luxembourgeoises sont également convenues de règles communes pour le contrôle des travailleurs frontaliers en vue de garantir une plus grande sécurité juridique à toutes les parties concernées » (Service public fédéral finances, 2015).

<sup>33</sup> § 8. « Au sens de l'article 15, §§ 1. et 2, il est entendu qu'un emploi salarié est exercé dans l'autre Etat contractant lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet autre Etat, c'est-à-dire lorsque le salarié est physiquement présent dans cet autre Etat pour y exercer cette activité. »

<sup>34</sup> Circulaire n° AAF 2005/0652 (AAF 08/2005) dd. 25.05.2005.

Le vade-mecum apporte des précisions sur les points suivants :

- Le contribuable est libre de fournir des preuves par tout moyen de droit excepté, le serment.
- Le contribuable doit prouver sa présence effective sur le territoire. Néanmoins, la vade-mecum accorde « qu'il va de soi qu'il ne peut être exigé pour chaque jour une démonstration de la présence physique sur le territoire de l'autre Etat ».
- Il est précisé également que la qualité de la preuve dépend de « l'activité du contribuable et de son employeur et aussi de la distance entre le domicile et le lieu du travail ».

Le vade-mecum fournit une dernière aide en et prévoit une « gradation [...] en matière de preuves » selon l'activité du contribuable. Nous rappelons ici que le but ultime de la preuve est de savoir si le contribuable est susceptible d'être mobile pour exercer son activité et qu'il a, par conséquent, travaillé hors de son Etat de travail habituel. Il est donc prévu 3 situations où la nature des preuves à apporter sera différente.

1. « Le travailleur exerce une activité qui rend sa présence sur le lieu de travail indispensable ». Les administrations évoquent ici les professions qui ne sont absolument pas mobiles telles que les infirmières dans un hôpital, un employé dans un guichet de banque etc. Un contrat de travail où l'endroit de l'exercice est mentionné suffira.
2. « Le travailleur exerce une activité pour laquelle sa présence sur un lieu de travail fixe n'est pas exigée, voire pas du tout probable ». Les cibles sont toutes les fonctions itinérantes, comme une infirmière à domicile, un représentant commercial ou encore un chauffeur de camion (uniquement ceux qui ne sont pas visés par l'art. 15 §3<sup>35</sup> de la convention). Les preuves à apporter sont ici nettement plus précises. En effet, un simple contrat de travail ne suffit pas mais des preuves annuelles de « leur présence physique sur le territoire luxembourgeois » sont exigées. Les preuves doivent être nominatives et peuvent être constituées du kilométrage du véhicule, des bons de commandes, de factures de téléphone.

---

<sup>35</sup> § 3. Par dérogation aux §§ 1. et 2 et sous la réserve mentionnée au § 1., les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire ou routier exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure en trafic international, sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise et sont imposables dans cet Etat.

3. « Le travailleur exerce une activité sur un lieu de travail fixe, mais cette activité peut aussi nécessiter qu'il travaille en déplacement (à la maison ou ailleurs) ». Sont visées les personnes dans une situation intermédiaire aux deux autres, principalement, quand leur activité peut se réaliser à domicile ou au bureau. C'est cette catégorie qui concerne la plupart des salariés frontaliers et dont l'administration se méfie le plus. Les preuves à apporter sont aussi nombreuses et importantes que dans la deuxième catégorie.

Nous constatons dès lors que la difficulté est présente lorsque l'activité est susceptible d'être mobile. En outre, le salarié ne doit surtout pas prendre à la légère les preuves à apporter si celui-ci invoque l'exonération en Belgique de ses revenus luxembourgeois. Nous allons illustrer ces propos par une décision judiciaire récente (Fiscologue international, 31.03.2015).

- Un résident belge travaillant sous statut de salarié comme commercial d'une société luxembourgeoise avait fourni, comme preuve de sa présence physique au Luxembourg, son contrat de travail, des preuves de sa taxation au Luxembourg et quelques attestations émanant de son employeur. Le fisc a refusé l'exonération de ses revenus d'origines luxembourgeoise et l'affaire s'est portée devant le tribunal de première instance de Namur.

Le juge a émis des doutes sur les attestations car celles-ci ont été conclues pendant la période du litige fiscal et par conséquent, ont pu être « rédigées pour les besoins de la cause ». Selon le juge également, le contrat de travail ne suffisait pas car il stipulait uniquement que « le lieu du travail se situe sur les différents chantiers » et le juge s'est dès lors appuyé sur le vade-mecum<sup>36</sup> qui précise que « le contrat de travail s'avère parfois insuffisant en raison de la nature de l'activité exercée ». En dépit de cela, le contribuable procura plusieurs factures relatives à des achats de carburant et à des nuitées dans des hôtels luxembourgeois. Ces documents furent également rejetés par le tribunal car ceux-ci étaient au nom de la société luxembourgeoise et aucun lien ne pouvait être établi avec la présence physique du contribuable sur le territoire luxembourgeois. Les documents que le contribuable aurait dû fournir, selon le tribunal, étaient « des courriers, agendas, frais de missions, relevés téléphoniques relatant une activité effective et régulière au Grand-Duché de Luxembourg ». Force est de constater que le tribunal décida dès

---

<sup>36</sup> Vademecum de l'accord amiable du 16 mars 2015 sur la charge de la preuve.

lors d'aller dans le sens du fisc belge et de refuser l'exonération. (Fiscologue international, 2015)

#### 1.4.5 Circulaire du 1<sup>er</sup> juin 2015

L'administration fiscale belge a émis une circulaire<sup>37</sup> (annexe V) relative à l'accord amiable pour commenter les modalités d'application de la « tolérance des 24 jours » qui a été conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg. En effet, le quantum des 24 jours n'est pas évident à comprendre pour toute personne « lambda », d'autant plus que des centaines de situations différentes peuvent être envisagées. Dès lors, cette circulaire tente d'apporter des précisions aux « travailleurs, résidents de l'un des deux Etats contractants, qui exercent habituellement une activité salariée sur le territoire de l'autre Etat mais qui sont amenés à exercer sporadiquement leur emploi dans l'Etat de leur résidence ou dans un Etat tiers ». C'est la situation pour bon nombre de travailleurs frontaliers. Nous allons donc analyser quelques points sensibles qui relèvent de questionnements, de problèmes ou autres complications pour les frontaliers. Toutefois, nous remarquons que le Luxembourg n'a pas émis de circulaire similaire de son côté. Naturellement, nous nous questionnons sur ce fait et nous allons en débattre avec nos futurs intervenants.

Le point<sup>38</sup> de départ réside dans le fait que cette tolérance repose sur le principe du « tout ou rien ». En effet, le ministre belge des finances a insisté sur ce point (Johan Van Overtveldt, 2015) : « si la limite des 24 jours est dépassée, la tolérance ne s'applique pas, pas même pour les 24 premiers jours », les règles habituelles sont dès lors applicables. En conséquence, un travailleur frontalier a tout intérêt à comptabiliser correctement ses 24 jours.

Deuxièmement, il est indiqué<sup>39</sup> que « la circulaire s'applique sous réserve des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique et le Luxembourg » (Christian Buysse, 2015) En d'autres termes, si un travailleur exerce partiellement son activité dans un Etat tiers sans dépasser la limite des 24 jours, l'Etat de résidence renonce à son droit d'imposition seulement si celui-ci lui revient effectivement. Etant donné l'étroitesse du territoire du Luxembourg, situation fréquente chez les travailleurs. Cependant, c'est principalement le cas avec la France qui pose problème. Illustrons ce propos par 2 cas :

---

<sup>37</sup> Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

<sup>38</sup> Point 7 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

<sup>39</sup> Point 8 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

Imaginons un résident belge qui, sous statut de salarié, travaille pour un employeur luxembourgeois mais est amené occasionnellement à travailler en Belgique et dans des pays tiers. Cette personne a travaillé 250 jours dans ces trois pays réparti comme ceci :

<i>Hypothèse 1</i>	<b>Jours prestés</b>	<b>Jours imposés</b>
<b>Luxembourg</b>	230	250
<b>Belgique</b>	7	0
<b>Allemagne</b>	13	0

Selon la règle des 183 jours et la convention belgo-germanique, le droit d'imposer les jours prestés en Allemagne revient à la Belgique. Cependant, suite à l'accord amiable entre la Belgique et le Luxembourg, le quantum des 24 jours n'est pas dépassé et la totalité des jours prestés en Allemagne et en Belgique sera imposé sur le territoire du Luxembourg. La Belgique « renonce » à son droit d'imposition.

<i>Hypothèse 2</i>	<b>Jours prestés</b>	<b>Jours imposés</b>
<b>Luxembourg</b>	230	237
<b>Belgique</b>	7	0
<b>France</b>	13	13

La limite des jours exercés en dehors du Luxembourg ne dépasse pas 24 jours, de sorte que le total des 250 jours devrait être imposé sur le territoire du Luxembourg suivant la convention belgo-luxembourgeoise. Cependant, selon la convention franco-belge et le régime des 183 jours, le droit d'imposer les 13 jours sur le territoire français revient à la France. Dès lors, nous remarquons qu'il faut analyser les conventions de tous les pays s'y rapportant, même des Etats tiers et ne pas se limiter aux règles se rapportant aux 2 Etats contractants, ce constat ajoute un échelon à la difficulté.

Une autre section<sup>40</sup> qui peut s'avérer être une épine dans le pied des frontaliers est celle qui détermine quelles journées sont à inclure ou à exclure dans le quantum des 24 jours.

- La règle générale nous dit qu'il faut inclure « toute journée durant laquelle le travailleur est physiquement présent dans l'Etat de sa résidence et/ou dans un Etat tiers pour y exercer un emploi ». En outre, les journées durant lesquelles le travail

<sup>40</sup> Point 11 et 12 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

est réalisé à domicile font partie du quantum des 24 jours (nous reviendrons plus tard sur la situation du télétravail auquel la circulaire y consacre un point particulier). Christian Buysse (2015) insiste sur le fait que ces règles doivent être appliquées sans égard au caractère productif ou non de l'emploi exercé. En d'autres termes, les journées de formations dans un Etat tiers ou dans l'Etat de résidence ainsi que les journées durant lesquelles le salarié assure une permanence ou un service de garde sont prises en compte. Cet aspect fait débat du côté luxembourgeois qui ne partage pas le point de vue de la Belgique. Il en va de même pour la prime d'astreinte qui, selon la circulaire, reste toujours acquise à l'Etat de résidence du travailleur. Ce sujet sensible sera débattu lors de nos entretiens avec nos spécialistes en la matière.

- L'administration belge a également fait état du fait qu'une fraction de journée était à comptabiliser comme une journée entière dans le quantum des 24 jours. Toutefois, il est précisé qu'au cours de la même journée, si le travailleur est présent dans son état de résidence pour une fraction de journée et qu'une autre fraction de journée est passée dans un Etat tiers, il ne sera comptabilisé que pour une seule journée (ça doit être la même journée). Par exemple, si un résident belge salarié au Luxembourg travaille le matin du jour X en Belgique et l'après-midi de ce jour X en Allemagne, il sera comptabilisé pour une journée. En revanche, s'il travaille le matin du jour X en Belgique et l'après-midi du jour Y en Allemagne, 2 journées seront prise en compte.
- Les journées à exclure suivent le même schéma : c'est-à-dire que ce sont « les périodes durant lesquelles la présence physique du travailleur dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers n'est pas justifiée par l'exercice de l'emploi ». Autrement dit, les journées telles que les week-ends, jours fériés ou périodes de congé n'ont pas lieu d'être prises en compte car étant en l'absence d'exercice d'emploi.

Un élément d'actualité et appelé à de futurs développements pose un réel problème aux travailleurs frontaliers. La circulaire en fait un point particulier<sup>41</sup>, il s'agit du télétravail. En effet, les autorités ont de fait décrété que toute journée ou fraction de journée pendant laquelle le salarié exerce son emploi à domicile est comptabilisée dans le quantum des 24 jours. Cependant, cette nouvelle organisation du travail est de plus en plus utilisée par les

---

<sup>41</sup> Point 13 et 14 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.



employeurs luxembourgeois, disposant d'une grande partie d'employés frontaliers. Comme Julie Ratajczak (2016) explique, « La formule du télétravail est largement plébiscitée par les salariés qui y voient un outil intéressant de flexibilité. » Joel De Marneffe (2015) considère que le télétravail contient un certain nombre d'avantages en termes d'amélioration des conditions de travail. Michel-Edouard Ruben (2016), lui, ne partage pas cet avis et considère le télétravail comme un risque à générer des problèmes bien supérieurs aux avantages présumés. De plus, il insiste sur le fait qu'il pourrait être source d'inégalités entre ceux qui ont la possibilité de le pratiquer et ceux qui ne le peuvent pas.

Dès lors, nous constatons que, malgré la tolérance des 24 jours, la loi reste un frein au développement du télétravail pour le frontalier, ne pouvant le pratiquer régulièrement car le seuil serait vite dépassé. Cependant, la circulaire accorde une tolérance infime si le travailleur exerce selon des horaires décalés une partie minimale de son activité à domicile. Par exemple, s'il a la possibilité de débiter sa journée à 10h pour éviter les bouchons, la fraction de journée de 8h à 9h permettant à ce salarié de consulter ses mails ne sera pas prise en compte comme une journée de travail à domicile. Joel De Marneffe (2016) conclut cependant que « dans une région caractérisée par une mobilité transfrontalière si importante, il serait pertinent que les représentants des résidents de ces régions tentent de réduire ces obstacles majeurs au développement du télétravail ». Sarah Mellouet (2016), de son côté, veut répondre au problème fiscal pour les frontaliers par « de nouveaux espaces de travail (coworking, télécentres, business center..) » dans le but de limiter « la perméabilité des espaces de vie et de travail, tout en réduisant les distances et les temps de trajet ».

Autre élément<sup>42</sup> qui attire la curiosité des travailleurs frontaliers : le travail à temps partiel où la limite des 24 jours doit être réduite proportionnellement aux prestations prévues au contrat de travail (Christian Buysse, 2015). Par exemple, si le contrat prévoit un exercice de 80% du temps normal, il faut proratiser la limite des 24 jours qui sera de 20 jours ( $24 \times 80\% = 19,2$  arrondis à l'unité supérieure, 20). Le salarié frontalier doit également être attentif lorsqu'il a conclu plusieurs contrats de travail à temps partiel. Illustrons ce cas par un exemple.

- Un résident belge a deux contrats de travail à prestations réduites (70 et 30 % du temps plein) où il exerce occasionnellement son activité en Belgique. Le tableau suivant explique la manière dont les seuils de tolérances seront proratisés.

---

<sup>42</sup> Point 15 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

	<b>Contrat 1 (70 %)</b>	<b>Contrat 2 (30 %)</b>
<b>Seuil proratisé</b>	(24 X 70 % = 16,8) 17 Jours	(24 X 30 % = 7,2) 8 Jours

Parfois, si un des deux seuils est dépassé, la tolérance ne sera pas appliquée pour ce contrat. De plus, si pour l'ensemble des contrats, le total des jours cumulés dépasse la limite des 24 jours, la tolérance n'est pas non plus d'application, même si par contrat, la limite proratisée n'est pas dépassée (Christian Buysse, 2015) Notons également que « l'accord amiable ne vise que les contrats de travail dans un contexte transfrontalier ». En effet, la circulaire donne l'exemple d'un résident belge avec un contrat de travail avec un employeur luxembourgeois (50% du temps) et un autre contrat avec un employeur belge (50% du temps). Le contexte du dernier contrat est totalement différent du premier et est exclu de l'accord amiable pour la tolérance.

Enfin, un des derniers points<sup>43</sup> qui doit retenir l'attention des travailleurs frontaliers concerne la période imposable. Cette période correspond « à l'année civile au cours de laquelle les rémunérations sont perçues. Si un résident belge conclut un contrat de travail avec un employeur luxembourgeois au cours de l'année (après le 1<sup>er</sup> janvier), il s'agira de proratiser la tolérance de 24 jours relative au nombre de mois exercé. Ainsi, si ce salarié a commencé à travailler pour l'employeur luxembourgeois le 3 mai 2017, la présence tolérée à l'étranger pour y exercer un emploi ne peut excéder au total 16 jours (soit  $24 \times 8/12$ ).

#### **1.4.6 Communication pour l'employeur**

Depuis la loi luxembourgeoise du 26 mars 2014<sup>44</sup> qui est la transposition en droit interne de la directive européenne 2011/16/UE correspondant à l'échange d'informations au sein de l'UE, les employeurs au Grand-Duché de Luxembourg se voient dans l'obligation de communiquer les données salariales de leurs employés. Cela n'est pas « sans conséquence pour les travailleurs belges occupés par un employeur luxembourgeois » selon Daan Buylaert (2015).

<sup>43</sup> Point 18 de la Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015.

<sup>44</sup> Loi du 26 mars 2014 portant transposition de l'article 8 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et portant modification 1. de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal; 2. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Comme nous l'avons vu dans un des chapitres ci-dessus, les Etats membres échangent depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 des informations, notamment des données sur les revenus d'emploi.

Pour que l'ACD puisse communiquer les informations salariales des travailleurs résidents des autres Etats membres, « un certain nombre d'obligations de notification ont été modifiées dans le chef des débiteurs de salaires, [...], l'employeur se voit imposer un devoir d'information bien plus étendu. » (Daan Buylaert, 2015). De plus, Julie Ratajczak (2016) nous rappelle que l'employeur est en principe responsable de la retenue à la source prélevée uniquement sur les rémunérations relatives aux prestations au Luxembourg. Les rémunérations sur base des jours prestés à l'étranger ne sont donc pas retenues à la source par l'employeur. De surcroît, ce dernier n'a aucune obligation vis-à-vis des autorités fiscales du pays de résidence de ses salariés.

L'employeur doit en outre notifier à l'administration le nombre de jours où son employé était à l'étranger pour l'exercice de son travail en mentionnant 3 situations possibles :

1. Salaire entièrement imposable au Luxembourg
2. Salaire partiellement imposable au Luxembourg
3. Salaire non-imposable au Luxembourg

« L'obligation d'information élargie qui est imposée aux employeurs luxembourgeois est d'une importance primordiale pour les travailleurs belges » (Daan Buylaert, 2015). Effectivement, si les informations fournies par les salariés au fisc belge dans le but d'obtenir l'exonération sont différentes de celles communiquées par l'employeur à l'administration luxembourgeoise qu'elle transmet ensuite à l'administration belge, des problèmes pourraient se poser pour ce salarié belge qui devra dès lors s'expliquer avec l'administration fiscale belge. L'employeur a donc une responsabilité accrue même si l'obligation incombe toujours à l'employé de déclarer, via sa déclaration fiscale, le salaire relatif aux jours prestés à l'étranger. « L'employeur remet à ses salariés un certificat annuel de rémunération faisant apparaître la partie du salaire imposée au Luxembourg et celle exonérée qui correspond aux jours d'activité non prestés au Luxembourg » (Julie Ratajczak, 2016). Une communication efficiente entre l'employeur et le salarié est donc fortement recommandée.

#### 1.4.7 La déclaration fiscale au Luxembourg pour les frontaliers

Cette partie analyse les différentes situations où les frontaliers sont confrontés à l'administration fiscale luxembourgeoise. Le but de ce volet n'est pas de dresser un panorama complet de la fiscalité au Luxembourg mais d'étudier différentes situations auxquelles le salarié belge peut être confronté.

Selon l'article 157ter L.I.R., le non-résident a la possibilité d'être assimilé fiscalement à un résident du Grand-Duché si plus de 90% des revenus professionnels du ménage sont imposables au Luxembourg. En application de la convention bilatérale entre la Belgique et le Luxembourg<sup>45</sup>, le non-résident belge peut être assimilé fiscalement si plus de 50% de ses revenus professionnels sont d'origine luxembourgeoise. Cette assimilation présente des avantages puisqu'il a le droit de déduire des dépenses spéciales, certaines charges ou même d'avoir des crédits d'impôt. Néanmoins, être considéré fiscalement comme un résident implique que les revenus mondiaux du salarié ainsi que ceux de son ménage soient pris en compte de manière globalisée dans le but de déterminer le taux d'imposition (par voie d'assiette) à calculer sur le revenu luxembourgeois. Etre considéré fiscalement comme résident n'est donc pas toujours intéressant car parfois, « les déductions n'offrent pas d'avantage par rapport à l'augmentation des impôts entraînée par l'intégration des revenus étrangers » (Graces et al, 2017). Une analyse de la situation s'impose donc avant d'opter pour l'assimilation au résident.

Précisons toutefois quelques modalités de la fiscalité luxembourgeoise. Les revenus perçus par les salariés ont déjà subi une retenue à la source. Cette retenue est calculée en fonction du taux d'imposition déterminé selon la classe d'impôt du contribuable. Au Luxembourg, il existe 3 classes d'impôt (1, 1a et 2) qui sont attribuées au contribuable en fonction de sa situation familiale et ses revenus (célibataire, marié, sans enfants etc.) Le calcul de l'impôt se fait sur base d'un barème progressif par tranche (annexe VI).

Rentrons dans le vif du sujet. La première question à se poser pour le non-résident belge est « suis-je obligé de remplir une déclaration fiscale au Luxembourg ? ». La réponse est, en théorie, négative car il y a déjà eu une retenue à la source. Cependant, dans certaines situations, le contribuable non-résident devra remplir une déclaration : par exemple, si un cohabitant légal a opté pour l'imposition collective du ménage ou si dans un ménage non-

---

<sup>45</sup> Article 24 §4a de la convention entre le Luxembourg et la Belgique.

résident, un cumul de revenus luxembourgeois excède 36.000 € pour la classe 1-2 et 30.000 € pour les contribuables de classe 1a. (Graces et al, 2017). Notifions également qu'il peut parfois être intéressant de rendre une déclaration fiscale, en vue de bénéficier d'un crédit d'impôt par exemple. Si effectivement, le contribuable a la possibilité de prendre certains frais ou charges en déductions, ceux-ci vont contribuer à réduire le montant annuel des impôts.

Il existe une solution alternative à la déclaration d'impôt pour les non-résidents qui est le décompte annuel. Celui-ci est utilisé pour régulariser la retenue à la source qui est jugée excessive et autorisé dans 3 cas (Graces et al, 2017) :

1. Si le contribuable a débuté sa carrière professionnelle au cours de l'année.
2. S'il a connu des rémunérations mensuelles variables ou nulles.
3. Si le salarié non-résident exerce durant une année fiscale, une activité salariée au Luxembourg pendant moins de 9 mois en continu.

« L'objectif du décompte annuel est de déterminer un impôt applicable aux revenus annuels imposables du contribuable » (ACD, 2017). Dans le cas où l'impôt ainsi déterminé est plus faible que la somme des retenues effectuées à la source, un remboursement sera effectué. Cette situation se présente fréquemment lors d'un changement de classe d'impôt durant l'année.

Depuis 2008, l'article 3bis LIR permet aux personnes en cohabitation légale de demander « l'imposition collective de leurs revenus communs, » où la classe 2 du barème d'impôt s'applique. Actuellement, l'imposition collective des personnes considère un seul et unique contribuable. La circonstance que ces personnes soient solidairement et indivisiblement redevables de l'impôt peut conduire à des situations conflictuelles. (LCGB, 2016) .Cependant, il n'y a pas d'obligation à demander une imposition collective et la classe d'impôt n'est pas modifiée. Plusieurs spécialistes en fiscalité tels que les membres de la LCGB conseillent une étude sérieuse de la situation pour faire un choix judicieux, entre la déclaration collective et individuelle. Nous dégageons 3 situations où il est préférable de réaliser une simulation fiscale avant de demander l'imposition collective.

1. Lorsque les 2 conjoints travaillent au Luxembourg. Dans la plupart des cas, l'imposition collective apportera des désavantages en fonction principalement de la hauteur des revenus et de la classe d'impôt des 2 conjoints.

2. Lorsqu'un conjoint travaille au Luxembourg tandis que l'autre travaille en Belgique. En général, « plus l'écart entre le revenu du Luxembourg est le revenu belge est grand, et plus la probabilité qu'il soit avantageux d'opter pour la déclaration collective est importante » (Graces et al, 2017). Néanmoins, il s'impose de vérifier l'impact dans le pays de résidence au cas où il y aurait un effet fiscalement négatif.
3. Lorsqu'un conjoint exerce son activité au Luxembourg et que l'autre ne touche aucune rémunération. Dans ce cas, l'imposition collective sera toujours avantageuse.

Abordons à présent les déductions fiscales au Luxembourg. Pour y prétendre, le salarié frontalier doit au préalable demander à être assimilé fiscalement au résident, par souci d'équité. Une série de dépenses, charges etc. sont déductibles de la base imposable. Nous allons en citer quelques-unes qui sont susceptibles de concerner les frontaliers.

<b>Frais d'obtention</b>	Dépenses faites en vue d'acquérir ou de conserver les revenus de son occupation salariée (frais de déménagement, vêtements professionnels...)
<b>Frais de déplacement</b>	Droit à une déduction pour les déplacements de plus de 4km.
<b>Revenus exonérés d'impôt</b>	Il peut s'agir du salaire pour heures supplémentaires, capitaux d'assurances vies, prime de naissance, allocation pour congé parental etc.
<b>Intérêts débiteurs sur emprunts</b>	« Plusieurs types d'intérêts peuvent être déduits » tels que les intérêts de prêts personnels, mobilier etc.
<b>Cotisations et primes d'assurance</b>	Certaines cotisations et primes d'assurance peuvent être également déduites des revenus imposables (art 111 L.I.R)
<b>Cotisations sociales obligatoires des salariés</b>	Les cotisations sociales prélevées à la source par l'employeur sont déductible de manière illimitée.

#### 1.4.8 Réforme fiscale

En janvier 2017, une réforme fiscale a vu le jour au Luxembourg avec un slogan : « Durabilité, équité, sélectivité et compétitivité sont les maîtres mots de la réforme fiscale » (ACD, 2017). En effet, le législateur a souhaité alléger la charge fiscale, augmenter les déductions et surtout, « établir une égalité de traitement fiscal entre les contribuables résidents et non-résidents et plus particulièrement en ce qui concerne les contribuables

mariés » (Patrick van Landeghem, 2017) alors que selon la LCGB (2016), ces nouvelles règles d'imposition des contribuables non-résidents vont au contraire impacter de plein fouet les couples frontaliers mariés dont un des conjoints dispose d'un revenu dans le pays de résidence. Nous allons analyser les principaux changements.

#### *1.4.8.1 Changements pour les revenus 2017*

Premièrement, le barème d'impôt est modifié « afin de réduire l'impôt des bas salaires et de la classe moyenne » (Patrick van Landeghem, 2017). En effet, le nouveau barème contient davantage de tranches avec une progression des taux plus lente mais plus grande pour les hauts revenus, allant jusqu'à 42% pour la dernière tranche.

Deuxièmement, le crédit d'impôt salarié a été modifié en faveur des bas revenus. Anciennement, celui-ci était fixé forfaitairement à 25 € par mois. A présent, il est « adapté et calculé en fonction du revenu du contribuable » (Graces et al, 2017).

Troisièmement, les plafonds pour bon nombre de déductions fiscales ont été majorés. Par exemple, les limites pour les déductions relatives aux intérêts sur emprunts immobiliers, pour dépenses spéciales ou encore pour les charges extraordinaires ont été revues à la hausse, favorisant l'allègement fiscal pour établir une certaine équité comme souhaité par le législateur. Pour rappel, le non-résident doit demander son assimilation au résident (sous conditions) pour pouvoir bénéficier de ces déductions.

#### *1.4.8.2 Changements pour les revenus 2018*

Après une année « transitoire d'un an qui sera utilisée afin de récolter des informations relatives aux revenus mondiaux des contribuables non-résidents » (Patrick van Landeghem, 2017), les changements majeurs vont réellement toucher les frontaliers, et plus précisément les contribuables non-résidents mariés qui auront le choix irrévocable d'être soit :

- Imposés individuellement en classe 1
- Imposés de façon collective en classe 2 mais en cumulant les revenus du ménage au taux d'imposition mondial.

A l'avenir, les résidents et les frontaliers mariés pourront renoncer à l'imposition collective et opter pour une imposition individuelle, rendant la retenue à la source plus proche de la réalité.

(LCGB, 2016). Toujours selon la LCGB, cette révolution brise les dispositions civiles de mise en commun des revenus dans le cadre d'une classe 2 (mariage) et introduit la possibilité de réaffecter les revenus entre conjoints.

Les ménages devront faire ce choix d'imposition avant le 31 décembre « de l'année fiscale précédente » (ACD, 2017). De plus, les non-résidents mariés qui demanderaient l'imposition collective se verront dans l'obligation de remplir une déclaration fiscale au Luxembourg à partir de 2019 pour leurs revenus de 2018. Selon Philippe Graces (2017), ce changement sera une révolution. En effet, la plupart des contribuables mariés non-résidents avec un revenu au Luxembourg et un autre à l'étranger se limitaient à la retenue à la source sur le revenu Luxembourgeois suivant le barème de la classe 2 sans jamais établir de déclaration fiscale. A noter cependant que le revenu étranger est exonéré au Luxembourg. Celui-ci n'est seulement pris en compte que pour le calcul du taux d'imposition relatif aux revenus luxembourgeois<sup>46</sup>.

Avec cette nouvelle réforme, les contribuables mariés seront classés automatiquement en classe d'imposition 1 (au lieu de la classe 1a précédemment) au regard de l'article 157bis du droit commun. Ils pourront demander l'imposition en classe 2 selon l'art 157ter L.I.R :

- Si les deux personnes du ménage font la demande conjointement.
- Si plus de 50% des revenus des résidents belges proviennent du Luxembourg.
- Si le ménage cumule l'ensemble des revenus pour définir un taux moyen qui sera appliqué en retenue à la source.

En outre, la classe 1a ne sera plus attribuée pour le contribuable non-résident marié. Celui-ci se trouvera imposé d'office soit en classe d'impôt 1 de manière individuelle (« pure » ou avec réallocation de revenu<sup>47</sup>) soit collectivement en classe 2 (sous les conditions ci-dessus). Ainsi, les classes d'impôts changeront dès 2018 pour les frontaliers. Aucun changement, en revanche, dans la situation des célibataires.

Illustrons ces changements par un exemple tiré « du guide des impôts 2017 » luxembourgeois.

Prenons la situation d'un couple marié résidant en Belgique avec deux enfants à charge. Un des conjoints perçoit un salaire annuel de 76.000 € au Luxembourg alors que l'autre perçoit un revenu de 23.000 € en Belgique. Les déductions potentielles sont les suivantes :

---

<sup>46</sup> Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 134/1 du 9 décembre 2009.

<sup>47</sup> Voir annexe VII pour les exemples sur imposition individuelle pure et avec allocation de revenu.



- 4.000 € d'intérêts sur emprunt immobilier
- 2.000 € d'assurances
- 4.500 € de frais de femme de ménage

	<b>Année fiscale 2016</b>	<b>Année fiscale 2017</b>	<b>Année fiscale 2018</b>
<b>Retenue à la source</b>	Suivant la classe 2 d'impôt, la retenue d'impôt sur le revenu luxembourgeois sera de <b>12.021 €</b>	Le nouveau barème permet de réaliser un gain fiscal de <b>1.860 €</b> et la retenue à la source est de <b>10.785 €</b>	La retenue à la source est d'office calculée sur les 2 revenus avec un taux moyen plus élevé, on arrive à un impôt de <b>13.621 €</b> .
<b>Déclaration obligatoire</b>	NON	NON	OUI
<b>Si déclaration</b>	Si le contribuable remplit une déclaration pour faire valoir des déductions fiscales, l'impôt sera de <b>12.994 €</b> avec le revenu étranger qui est alors pris en compte.	Avec la déclaration d'impôt, le contribuable devra payer <b>10.785 €</b> d'impôt, soit toujours plus élevé que la retenue à la source.	La déclaration est obligatoire et le calcul d'impôt se monte à <b>10.785 €</b> après déductions fiscales.
<b>Conclusion</b>	L'impôt annuel est plus élevé lorsqu'il y a déclaration fiscale ; il n'est donc pas avantageux d'en remplir une.	La déclaration n'est toujours pas intéressante. De plus, le contribuable devra choisir entre l'imposition collective ou individuelle pour 2018, il est automatiquement	L'obligation de déclaration mène à une situation favorable pour le contribuable. La réforme ne produit cependant pas toujours une situation favorable.

		versé en classe 1 en l'absence de déclaration ;	
--	--	---	--

Prenons un contre-exemple pour démontrer que cette réforme peut également produire des situations défavorables. (LCGB, 2016)

Imaginons un couple marié non-résident dont l'époux a des revenus luxembourgeois de 55.000 € et l'épouse a des revenus belges de 30.000 €.

	<b>Année fiscale 2016</b>	<b>Année fiscale 2018</b>
<b>Déclaration obligatoire</b>	NON	OUI
<b>Taux d'imposition</b>	<b>8,72%</b> via la retenue à la source (classe 2) sur <b>55 .000€</b>	<b>13,58%</b> (taux mondialisé sur <b>85.000€</b> )
<b>Impôt à payer</b>	<b>5.136 €</b>	<b>7.992 €</b> (au taux mondial sur <b>55.000 €</b> )

Nous pouvons conclure que pour ce ménage, la réforme sera défavorable avec une perte fiscale de **2.856 €** entre 2016 et 2018. Si le contribuable opte pour l'imposition individuelle en 2018, il devra payer, selon la classe 1, un impôt de **11.829 €**.

Nous constatons dès lors que cette réforme affecte conséquemment les frontaliers qui devront être attentifs à la fiscalité luxembourgeoise, là où la plupart des non-résidents n'accordaient de l'attention qu'à la seule retenue à la source. L'administration fiscale a comme objectif par cette réforme d'assimiler le régime d'imposition des contribuables non-résidents mariés ou pacsés à celui des résidents, tant en ce qui concerne les classes d'imposition que les abattements applicables le cas échéant. Patrick Van Landeghem (2017) en est persuadé : « il est vrai que la réforme met ainsi fin à un hyper-privilège de certains contribuables non-résidents mariés, la réforme augmente également substantiellement le nombre de contribuables non-résidents ayant dorénavant intérêt d'établir une déclaration d'impôt ».

Des exemples supplémentaires se trouveront en annexe VIII.

### 1.4.9 La déclaration en Belgique pour les frontaliers

Contrairement au Luxembourg, le frontalier belge qui travaille au Grand-Duché est tenu de remplir une déclaration fiscale en Belgique, son pays de résidence. Celui-ci doit fournir son « certificat de rémunération luxembourgeois » ainsi que de nombreux justificatifs nominatifs prouvant sa présence physique au Luxembourg, comme nous l'avons vu ci-dessus.

Le calcul de revenu luxembourgeois à déclarer à l'administration belge est le suivant :

$$\text{Revenu à déclarer} = \text{Rémunérations Brutes} + \text{Crédit d'impôt} - \text{Impôts retenus à la source} \\ - \text{Cotisations Sociales}$$

Une différence majeure se situe dans la déclaration belge pour un couple marié ou cohabitants légaux si dans ce ménage, un conjoint dispose de revenus luxembourgeois et l'autre a des revenus belges. En effet, il n'existe pas « de progressivité du calcul du taux d'impôt sur le revenu belge imposable, par le cumul des deux revenus » (Graces et al, 2017). En d'autres termes, le revenu provenant du Luxembourg n'est pas pris en compte pour calculer le taux d'imposition et le revenu belge est dès lors taxé de façon individuelle, sans égard au revenu étranger du conjoint.

Toutefois, un débat fait rage en Belgique sur des abattements possibles dans un ménage composé d'un conjoint ayant des revenus luxembourgeois et d'un conjoint ayant des revenus belges. Effectivement, la loi belge<sup>48</sup> énonce que certains abattements peuvent se faire sur le revenu le plus élevé du ménage, exonéré ou non. Cependant, si le revenu le plus élevé est celui qui provient du Luxembourg, il sera exonéré et l'abattement n'apporterait donc aucunement d'allègement fiscal. Récemment, la Cour de Justice de l'Union européenne a condamné la Belgique pour avoir attribué les abattements pour enfants à charge au revenu le plus élevé. L'administration fiscale belge se défend en argumentant que « le contribuable bénéficie déjà au Luxembourg d'avantages fiscaux sur ce revenu au Luxembourg » alors que Philippe Graces indique que le Luxembourg se fonde sur une toute autre opinion et que sa jurisprudence considère les allocations familiales, bourses et les boni fiscaux pour enfant comme avantages sociaux et non fiscaux. Un jugement du tribunal d'Arlon a récemment confirmé que « cet abattement devait rester imputé sur le revenu belge, quel que soit l'importance du revenu luxembourgeois ».

---

<sup>48</sup> Article 134, §4, 2° CIR 92.

De surcroît, cette situation<sup>49</sup> a fait l'objet de nombreux arrêts<sup>50</sup> (annexe IX) ainsi que des décisions qui ont souvent été favorables au contribuable. Lasse d'être opposée à chaque fois à la Cour de justice de l'Union européenne, l'administration belge a récemment modifié pour l'exercice d'imposition 2017 son programme de calcul de l'impôt et a émis une circulaire<sup>51</sup> indiquant cette modification lorsque le conjoint dont les revenus sont les plus élevés perçoit des revenus d'origine étrangère. Cette modification se fera de telle manière que « lorsqu'une imposition commune est établie, les suppléments de la quotité exemptée visés à l'art. 132, CIR 92<sup>52</sup> seront imputés dans le chef du conjoint qui a le revenu le plus élevé sauf si l'imputation de ces suppléments dans le chef de l'autre conjoint leur est plus favorable. » (SPF Finances, 2017). La situation la plus avantageuse pour les contribuables est donc retenue pour la suite du calcul. Comme nous en faisons part dans notre volet sur la fiscalité européenne, nous constatons avec un exemple concret les difficultés croissantes que connaissent les administrations nationales à coordonner leur souveraineté fiscale avec les directives européennes pour protéger les grandes libertés fondamentales, fondations de l'Union européenne.

Terminons notamment notre analyse en rappelant que si un ménage fiscal n'a exclusivement que des revenus d'origine luxembourgeoise, il n'y aura aucun intérêt à imputer des abattements sur ces revenus car ceux-ci sont exonérés et « en l'absence de revenu belge et donc d'impôt prélevé à la source, il n'y aura aucun avantage fiscal » (Graces et al, 2017).

## 1.5 Volet social

La sécurité sociale étant un domaine auquel travailleur frontalier et employeur doivent porter une grande attention, il coule de source que c'est une partie importante que nous nous devons d'analyser. De plus, la sécurité sociale tout comme le droit du travail sont intimement liés à la fiscalité et créent un ensemble de situations auxquelles le travailleur non-résident pourrait être confronté. Lorsque l'on est frontalier, il n'est pas toujours aisé d'identifier qui assume les coûts relatifs à la sécurité sociale qui comprend « les branches suivantes : maladie, maternité,

---

<sup>49</sup> Problématique de l'octroi des suppléments de quotité exemptée pour charges de famille visés à l'art. 132, CIR 92.

<sup>50</sup> Voir les arrêts du 12.12.2013 de la Cour de justice européenne (C-303/12, en cause Imfeld et Garcet) et du 24.04.2014 de la Cour constitutionnelle (n° 68/2014).

<sup>51</sup> Circulaire 2017/C/31 du 18 mai 2017 concernant l'imputation des suppléments de quotité exemptée pour charges de famille.

<sup>52</sup> Corrigés le cas échéant conformément à l'art. 132bis, CIR 92.

accidents du travail, maladies professionnelles, vieillesse, invalidité, survie, prestations familiales, chômage, dépendance, préretraite, revenu minimum garanti » (CCSS, 2017).

Premièrement, la Commission européenne<sup>53</sup> dit que d'une manière générale, « c'est la législation du pays où la personne travaille qui s'applique, peu importe le pays où elle vit ou le lieu où est établi son employeur ». Janique Bultot (2015) rajoute que le frontalier ne peut être affilié qu'à un seul régime de sécurité sociale même s'il travaille dans plusieurs pays, peu importe s'il agit pour le compte d'un ou de plusieurs employeurs. En application du principe de libre circulation des personnes dans l'UE, la mobilité s'accompagne d'une protection sociale pour les travailleurs transfrontaliers. Les règlements (CE) 883/2004 et (CE) 987/2009<sup>54</sup> garantissent la coordination des systèmes de sécurité sociale pour les travailleurs migrants au sein de l'Union européenne.

« La législation européenne a pour but d'éviter que les citoyens ressortissants des Etats membres ne perdent leurs droits en matière de sécurité sociale lorsqu'ils circulent d'un Etat membre à un autre. » (Bouvy et al, 2015).

Cette législation se compose de 5 principes fondamentaux (Bovy et al, 2015) :

1. Unicité de la législation applicable : il garantit qu'une personne n'est assurée que dans un Etat membre, et dans la plupart des cas , il s'agit de celui dans lequel il exerce son activité professionnelle. Exceptions pour les travailleurs détachés temporairement.
2. Egalité de traitement : il garantit l'égalité entre les travailleurs résidents et les non-résidents et permet d'éviter les discriminations sur base de la nationalité.
3. Totalisation des périodes d'assurance : les périodes d'assurance ou de travail accomplies dans un Etat membre sont prises en compte pour ouvrir le droit à prestation dans un autre Etat membre.
4. Principe d'exportation : il permet de garantir que les prestations en espèces dues en vertu de la législation d'un ou de plusieurs Etat membres ne peuvent faire l'objet d'aucune réduction, modification, suspension ou confiscation du fait que le bénéficiaire ou les membres de sa famille résident dans un autre Etat membre.
5. Assimilation des faits : principe selon lequel, si des effets juridiques sont attribués à la survenance de certains faits ou événements, les mêmes effets doivent être attribués par

---

<sup>53</sup> [http://europa.eu/youreurope/business/staff/social-security/index\\_fr.htm](http://europa.eu/youreurope/business/staff/social-security/index_fr.htm)

<sup>54</sup> Règlements (CE) 883/2004 et (CE) 987/2009 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale pour les travailleurs migrants, entrés en vigueur le 1er mai 2010 et modifiés par le règlement (UE) 465/2012 du 22 mai 2012.

cet Etat membre aux faits ou événements qui se sont produits dans un autre Etat membre.

Grâce à cette coordination des systèmes sociaux, le frontalier belge qui travaille au Luxembourg est directement inscrit à la Sécurité Sociale luxembourgeoise<sup>55</sup> (CCSS) et cotise dès lors au régime luxembourgeois où à la suite de son affiliation, la Caisse nationale de santé luxembourgeoise lui fait parvenir sa carte de sécurité sociale luxembourgeoise. (Janique Bultot, 2015) Néanmoins, il existe des situations où le salarié peut être détaché à l'étranger ou avoir plusieurs contrats de travail dans des pays différents.

### 1.5.1 Détachement des travailleurs

Un salarié qui est détaché du Luxembourg pour le compte de son employeur peut garder l'affiliation au Luxembourg si

- La durée de la mission n'est pas supérieure à 24 mois.
- Le salarié n'est pas envoyé en remplacement d'un autre salarié détaché.
- Un lien organique entre l'employeur habituel et le travailleur existe.
- Le salarié est affilié au Luxembourg au moins depuis 1 mois avant son détachement.

Le 24 mars 2017<sup>56</sup>, une nouvelle loi est rentrée en vigueur concernant les entreprises étrangères qui détachent des salariés au Luxembourg. Cette loi vise particulièrement à lutter contre les pratiques abusives et les travailleurs belges qui seraient détachés au Luxembourg pourraient en être victimes. Cette loi uniformise et simplifie les formalités administratives liées au détachement (D. David, 2017). De nouvelles règles ont été mises en application. Nous en livrons les principales :

- Désignation d'une personne référence par l'entreprise détachante qui doit obligatoirement être présente au Luxembourg dans le but de pouvoir communiquer avec l'Inspection du Travail et des Mines (ITM<sup>57</sup>)
- Déclaration pour chaque travailleur détaché dans le but d'obtenir un badge social (preuves à fournir telles que les fiches de salaire ou les pointages de

---

<sup>55</sup> <http://www.ccss.lu/>

<sup>56</sup> Loi du 14 mars 2017 portant 1. Modification du Code du travail; 2. Modification de l'article 3 de la loi du 17 juin 1994 fixant les mesures en vue d'assurer le maintien de l'emploi, la stabilité des prix et la compétitivité des entreprises, publiée au Mémorial A n°300 du 20 mars 2017.

<sup>57</sup> <http://www.itm.lu/home/itm.html>

chaque journée). Remarquons que le but est une nouvelle fois ici, de s'assurer que le travailleur est effectivement présent sur le territoire.

- L'ITM communique désormais avec quatre nouvelles administrations pour assurer sa mission de contrôle (Direction de l'immigration, Direction des travaux publics, l'Administration des Ponts et Chaussées et l'Administration des Bâtiments publics)
- Responsabilisation accrue du maître d'ouvrage (entreprise cliente) et de l'entrepreneur principal s'il s'agit de sous-traitance.

En guise de conclusion, nous constatons que les entreprises doivent être de plus en plus responsables de leurs travailleurs s'ils sont amenés à être détachés, le but étant d'éviter toutes pratiques abusives comme ce fut le cas dans le passé. De plus, Dorothée David (2017) insiste sur le fait que les nouvelles obligations constituent défi pour les entreprises et qu'un projet de directive européenne<sup>58</sup> est souhaitable pour garantir aux salariés détachés le salaire social minimum ainsi que le salaire prévu par les conventions collectives.

### **1.5.2 Détermination de l'affiliation lorsque le travailleur travaille simultanément au Luxembourg et dans un ou plusieurs autres pays de l'Union européenne.**

On se réfère ici à l'article 13 du Règlement (CE) n° 883/2004.<sup>59</sup>

- Dans le cas où il y a cumul d'une activité salariée dans un Etat membre et d'une activité non salariée dans un autre Etat membre, la personne sera soumise à la législation du pays dans lequel elle exerce son activité salariée.
- Le critère déterminant est celui de l'activité substantielle. Si le travailleur exerce une partie substantielle de son activité dans l'Etat de résidence, il sera affilié à la sécurité sociale de celui-ci pour l'ensemble de ses activités (activité substantielle si au moins 25% de son temps de travail). Par exemple, si un salarié résidant en Belgique travaillant pour un employeur Luxembourgeois travaille 2 jours à domicile, (40% du temps), celui-ci sera affilié à la sécurité sociale belge.
- S'il n'existe aucune activité substantielle dans l'Etat de résidence, une distinction s'impose s'il travaille pour un ou plusieurs employeurs.

---

<sup>58</sup> Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil du 8 mars 2016 modifiant la directive 96/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services.

<sup>59</sup> Article 13- Exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres.

- Un employeur : affiliation dans l'Etat du siège social ou du siège d'exploitation de l'employeur.
- Plusieurs employeurs :
  - Les employeurs ont leur siège social ou d'exploitation dans deux Etats membres (dont un qui est le pays du résident), la sécurité sociale de l'Etat de non résidence s'applique
  - Au moins deux employeurs sont établis dans différents Etats membres, dont aucune n'est l'Etat membre où réside le travailleur, la sécurité sociale s'applique à l'Etat de résidence.
  - Les employeurs sont tous établis dans le même Etat et donc la sécurité sociale s'applique dans celui-ci.

### **1.5.3 Convention de sécurité sociale entre la Belgique et le Luxembourg**

Il existe entre le Luxembourg et la Belgique une convention de sécurité sociale<sup>60</sup> (visant à établir des règles plus favorables). Le salarié belge est affilié au Luxembourg mais doit s'inscrire auprès d'une mutuelle en Belgique ou Luxembourg pour pouvoir y bénéficier des remboursements des soins de santé.

Si les soins sont donnés en Belgique, l'assuré bénéficiera des mêmes règles de remboursement que les affiliés belges. Grâce à la convention, il va pouvoir bénéficier d'un complément différentiel correspondant à la différence entre le montant des prestations de soins en Belgique et le niveau général des prestations accordées aux personnes affiliées au Luxembourg et y résidant. (Bovy et al, 2015)

---

<sup>60</sup> Loi du 6 janvier 1995 portant approbation de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique sur la sécurité sociale des travailleurs frontaliers et du Protocole final, signés à Arlon, le 24 mars 1994.





## Chapitre 2 : méthodologie

---

Nous avons opté pour une étude qualitative et non quantitative. Cette méthode nous semblait effectivement plus judicieuse étant donné le caractère du sujet étudié et la difficulté à quantifier des données. Comme l'affirme Malhotra en 2010, « cette approche permet une compréhension plus approfondie de la problématique étudiée », le but étant de rechercher une pluralité des profils pour obtenir des informations variées et pertinentes. Strauss confirme qu'« il est parfaitement plausible de partir d'une théorie préalablement définie pour aller sur le terrain pourvu qu'elle ne bloque pas la découverte de dimensions nouvelles, spécifiques au phénomène étudié » (cité par Deslauriers, 1991, p.86).

En outre, il n'y a pas lieu de réaliser une étude quantitative sur le sujet, elle n'apporterait ni plus-value ni élément précis à notre questionnement. C'est pourquoi nous avons donc décidé de réaliser une étude qualitative en ciblant des personnes-clés qui pourraient apporter des éléments de réponse différents.

### 2.1 L'échantillon

#### 2.1.1 Taille de l'échantillon

Étant donné que nous réalisons une étude qualitative, la taille de l'échantillon est arbitraire. Nous avons donc opté pour un nombre de 5 répondants dans le but de cibler de façon précise les personnes interviewées et d'analyser en profondeur le débat. Notre choix relatif à la taille d'échantillon s'explique par le fait que la finalité est de « produire des informations et permettre d'analyser de nouveaux faits, quelle que soit sa taille » (Guba & Lincoln, cités par Deslauriers, 1991, p.58) et non d'obtenir une image statistique.

#### 2.1.2 Profil des personnes interrogées

Nous avons fait le choix de personnes de profil différent dans le but de recueillir des points de vue, en théorie, distincts. Le seul point commun est le fait qu'ils traitent de près ou de loin de la fiscalité des travailleurs frontaliers. Nous avons pris la décision d'interroger des personnes travaillant sur les territoires luxembourgeois belge dans l'optique d'une triangulation de l'information et de pouvoir s'y fier. Notre volonté de ne pas interroger des personnes de profil similaire s'explique par le fait que nous voulions recueillir des avis

différents pour pouvoir les opposer et ouvrir le débat. Ainsi, nous avons rencontré Mr Vincent Jacquet, secrétaire général à la « LCGB » qui nous a communiqué des informations concrètes sur les problèmes rencontrés par les travailleurs dans le cadre légal alors que Mr Philippe Houssier, co-fondateur d' « Abakus It-solutions » nous a transmis des informations sur les problèmes rencontrés en tant qu'employeur de frontaliers. Cette diversité des contacts nous a permis d'obtenir des informations pratiques et concrètes que nous avons pu opposer à notre revue de littérature plus théorique dans la perspective finale de dégager une conclusion à nos travaux.

Ci-dessous, nous avons réalisé un tableau récapitulatif reprenant les noms des personnes interrogées, leur fonction, lieu de travail, ainsi que la date de notre interview réalisé.

	<b>Fonction</b>	<b>Lieu de travail</b>	<b>Date interview</b>
<b>Vincent Jacquet</b>	Secrétaire général - LCGB	Luxembourg	17/05/2017
<b>Philippe Houssier</b>	Partenaire en ventes et business development– Abakus It Solutions	Luxembourg-Belgique	25/05/2017
<b>Philippe Graces</b>	Directeur et conseiller Fiscal - AssCoFisc Sàrl	Luxembourg-Belgique	18/07/2017
<b>Thierry Derochette</b>	Tax Adviser- Expert-comptable	Luxembourg	09/06/2017
<b>Michel Deprez</b>	Avocat associé Maître de conférences HEC- ULg (Tax Institute ULg)	Belgique	24/07/2017

## 2.2 Collection de l'information

Nous avons procédé à des interviews de type « approche directe » (Malhotra, 2010). L'interviewé connaissait l'objectif de notre entretien en ayant fait part au préalable du contexte et du but final lors de nos contacts. L'entretien en profondeur a été préféré à la méthode de réunion de groupe car selon Kotler (2009, p.120), il aide à « chercher, lors d'une

rencontre en face à face de longue durée, les motivations conscientes et inconscientes d'une personne ».

Les interviews avaient été préparées à l'aide d'un questionnaire adapté spécifiquement au profil de la personne interrogée et envoyé préalablement.

Etant donné la sensibilité du sujet, nous n'avons pas pu enregistrer nos intervenants pour pouvoir obtenir des informations concrètes sortant du cadre légal. Nous avons donc pu obtenir une plus grande richesse d'informations mais l'entretien s'est réalisé sous prise de notes.

### **2.3 Analyse de contenu**

L'analyse des données qualitatives est cruciale et cibler l'information précise parmi la masse brute est décisif. Comme nous n'avons pas pu enregistrer les entretiens, la bonne traduction des notes prises pendant l'interview a été un travail méticuleux.

Pour la bonne continuité de notre analyse, nous avons opéré un codage pour « explorer ligne par ligne, étape par étape, les textes d'interviews ou d'observations » (Berg, cité par Andreani & Conchon, 2005, p.4) En d'autres mots, nous avons codé nos informations brutes en repérant les thèmes et sous-thèmes ainsi que les points sensibles et interpellants.

Pour conclure, nous avons réalisé une analyse verticale par thème en opposant les différents intervenants. Vous trouverez en annexe XI le tableau d'analyse des interviews par thème.



## Chapitre 3 : Etude empirique - analyse horizontale

---

Dans cette partie, nous analyserons les différentes interviews réalisées. Nous les confronterons dans le but de repérer les divergences, voire conflits mais aussi les rapprochements et points de vue entre nos divers intervenants pour chaque thème évoqué. Ce faisant, nous mettons notre étude empirique en parallèle avec notre cadre théorique ainsi qu'avec notre revue de littérature afin de faire des liens dans le but final d'émettre des recommandations. L'ordre des thèmes analysés aura la même structure que celle abordée lors de notre cadre théorique afin de conserver une ossature cohérente. Nous allons donc nous attaquer en premier lieu à la fiscalité européenne avant d'aborder celle des travailleurs frontaliers belges au Luxembourg et de terminer par le volet sur la sécurité sociale.

### 3.1 Harmonisation fiscale européenne

Nos répondants s'accordent à dire qu'une harmonisation fiscale européenne est difficilement réalisable dans le futur. Ceux-ci sont dès lors très pessimistes quant à une possible coordination fiscale tout en avançant cependant des arguments différents. Pour Mr Jacquet, trop de disparités existent entre les vingt-huit Etats membres de l'Union européenne. Les systèmes politiques de chaque pays sont trop différents et leurs orientations politiques divergent. La nécessité d'atteindre l'unanimité et non la majorité absolue rend la tâche quasiment irréalisable. Mr Houssier va encore plus loin dans ses propos car pour lui, l'Europe économique n'existe pas encore dans les faits. L'Union européenne serait encore loin de se positionner en faveur d'une libre circulation de la main d'œuvre en matière fiscale, notamment sur l'harmonisation des taux de TVA avec laquelle les mécanismes d'échanges fonctionnent sans être réellement harmonisés dans la pratique. Suivant Mr Derochette, certains points contenus dans les conventions bilatérales comme le télétravail seraient des entraves aux grandes libertés de l'Union européenne. Mr Deprez a, quant à lui, un avis diamétralement opposé. Il estime que l'Europe ne bloque pas fiscalement la libre circulation des travailleurs et que le fait que la Belgique conserve certains pouvoirs d'impositions ne constitue pas un frein à ce principe. La loi se borne à dire que si nous sommes résidents belges, nous sommes à priori taxés en Belgique sauf si nous prouvons l'exonération. Une des origines du problème réside dans le fait que certains pays membres de l'Union européenne ont

une fiscalité plus avantageuse. Il serait dès lors utopique de créer un même taux d'imposition pour chaque Etat membre.

### **3.2 Relation avec l'administration fiscale belge**

Dans la circulaire de 2015 émise par l'administration belge et l'accord amiable avec le Luxembourg, la Belgique a mis en évidence le critère de la présence physique, lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre Etat contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché. Nous avons naturellement demandé l'avis de nos intervenants à l'égard de cette charge de preuve grandissante.

Nous avons demandé à Mr Deprez s'il estimait difficile pour les frontaliers d'apporter ces preuves très précises. En tant qu'avocat, il est préférable de ne pas avoir à juger. Il aurait tout de même préféré d'avantage de souplesse car il ne trouve pas ce système très glorieux en reconnaissant cependant les nombreux litiges et abus. De plus, le droit fiscal est un droit d'ordre public et ne l'oublions pas, ce sont les finances publiques qui sont concernées. L'argent est le « nerf de la guerre » et sans rentrées, l'Etat ne vit pas. Les règles en matière de procédures fiscales sont donc souvent drastiques étant donné que c'est un pouvoir essentiel de l'Etat. La frontière entre les exigences de l'Etat qui a besoin des recettes et la vie privée du contribuable est mince. La charge de la preuve est un « combat » qui est perdu depuis longtemps selon Mr Deprez. L'Etat invoque le régime d'exemption : au contribuable à apporter les preuves qu'il remplit les conditions d'exemption. Obliger l'administration à croire les contribuables sur parole n'est pas réaliste. Le contribuable n'a donc d'autre choix que celui d'apporter les preuves privées de sa présence au Luxembourg.

Mr Houssier, employeur d'un grand nombre de frontaliers, confie que chaque année, certains de ses employés craignent fortement de ne pouvoir prouver avec conviction leur présence physique sur le territoire du Grand-Duché.

Selon Mr Jacquet, l'origine des contrôles sur les frontaliers trouve sa justification dans le fait que chaque année, l'administration fiscale belge se fixe des objectifs nouveaux. En 2013, elle a fait campagne pour contrôler davantage les frontaliers, principalement ayant des revenus provenant du Grand-Duché. Au départ, les contrôles sur Liège et le nord du pays étaient les plus fréquents, ils se sont ensuite développés aux frontières. Mr Derochette insiste sur cet aspect, constatant que l'administration fiscale belge suspecte plus fortement les salariés

lorsque la distance domicile-travail est grande. Il serait très peu réaliste qu'un salarié belge, résidant quotidiennement à Bruxelles, puisse venir travailler régulièrement au Luxembourg. Quant à Mr Deprez, il a constaté dès le début de la mesure d'un effet de surprise chez les frontaliers pour lesquels pendant des années, il suffisait d'avoir un emploi au Luxembourg et personne ne se posait de questions. L'administration a petit à petit posé des questions de plus en plus précises et tenté de trouver des accords possibles avec les contribuables. Aujourd'hui, les choses sont connues par le vade-mecum et la circulaire. Le contribuable est donc mieux préparé à fournir ces preuves. A partir du moment où tout est bien décrit par l'administration, peu de place est laissée à la discussion.

Mr Jacquet informe que pour l'exercice fiscal 2014, le fisc belge a envoyé des questionnaires aux contribuables qui avaient déclaré avoir perçu des revenus d'origine étrangère et estimant avoir droit à l'exonération. Le questionnaire, piégeur, avait comme but non avoué de savoir si l'employé était mobile et physiquement présent sur le territoire luxembourgeois par des questions du type : « travaillez-vous à domicile ? ». Si le fisc avait des suspicions quant à la présence physique réelle sur le territoire luxembourgeois, une autre procédure plus approfondie était mise en application. Rappelons toutefois que cette pratique survient avant l'accord amiable et le vade-mecum de 2015.

Néanmoins, Mr Deprez rappelle que le principe de la charge de la preuve n'est pas neuf. La jurisprudence a simplement évolué à ce niveau en se montrant de plus en plus exigeante. Cette jurisprudence est au final, l'arbitre entre l'administration et le contribuable. Prenons un exemple récent de la Cour d'Appel de Liège (Source : Fiscalnet). D'autres exemples plus détaillés de la jurisprudence seront exposés en annexe XII.

	<b>Situation</b>	<b>Argument de l'appelante</b>	<b>Argument de la Cour</b>	<b>Jugement</b>
<b>Arrêt de la Cour d'Appel de Liège du 13/04/2016</b>	Le litige porte sur l'exonération des revenus professionnels d'origine étrangère déclarée par l'appelante.	Le contrat de travail prévoit que le lieu de travail est l'adresse d'exploitation de l'entreprise.	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'exercice de l'emploi dans un Etat implique la présence physique dans celui-ci.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucun élément ne permet de localiser sa présence physique au Luxembourg.</li> </ul>



	Celle-ci réside à Liège et est salariée dans une société dont le siège est établi au Grand-Duché.	Elle indique que tout lui est gratuit sur son lieu de travail.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le siège d'exploitation est le lieu de domicile de l'employeur.</li> <li>• L'appelante prétend réaliser les allers-retours avec son conjoint alors que l'employeur déclare mettre à disposition une voiture de société.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aucun élément relatif à la téléphonie, à des dépenses ou relevés bancaires au Grand-Duché.</li> <li>• L'appel est non fondé et rejeté.</li> </ul>
--	---	--	---	--

Par cet exemple, nous démontrons par la jurisprudence que l'Etat exige à présent des preuves très précises et assurément nominatives pour accepter l'exonération des revenus professionnels d'origine étrangère. En l'absence de ces preuves, l'administration considérera que la totalité des revenus se doit d'être imposée dans le pays de résidence.

Mr Jacquet confirme que depuis l'accord amiable entre la Belgique et le Luxembourg, le fisc belge se montre de plus en plus sévère pour accepter l'exonération des revenus d'origine luxembourgeoise pour l'imposition en Belgique. Les preuves à fournir se multiplient et doivent respecter des conditions précises. Des documents ne sont pas acceptés d'office, tels des factures non nominatives. Mr Graces se pose quant à lui la question de la légalité de tous ces contrôles poussés, sur lesquels il y aurait occasionnellement abus de pouvoir du contrôleur face au contribuable. Mr Graces n'est pas assuré de la validité du refus du contrôleur fiscal envers la demande d'exonération du contribuable. Certains refus sont évidemment justifiés mais il règne une impression que l'administration fiscale belge a ouvert les yeux sur les importantes sommes d'argent à récupérer. Mr Derochette tient des propos plus modérés car selon lui, la situation va dépendre du contrôleur qui gère le dossier et de son niveau de tolérance à accepter des preuves. Nous nous retrouvons donc dans une situation qui peut apparaître comme subjective où des contrôleurs fiscaux accepteraient les badges de pointage, seraient plus « laxistes » sur la tolérance des 24 jours alors que d'autres contrôleurs

demanderaient des preuves extrêmement détaillées. Thierry Derochette insiste cependant sur le fait que la circulaire belge relative à l'accord amiable présente des aspects contradictoires car elle indique « qu'il va de soi qu'il n'est pas raisonnable d'apporter des preuves pour chaque jour » alors que la charge revient au contribuable de prouver sa présence physique au Luxembourg par des preuves quotidiennes afin de faire le décompte du quantum de 24 jours. Michel Deprez a également évoqué le rôle des contrôleurs. Il nous informe qu'en cas de litige entre le contribuable et le contrôleur, le contrôleur doit venir en personne se défendre au tribunal de première instance. Si la décision confirme l'opposition faite par le contrôleur et si elle est confirmée par le tribunal (éventuellement la cour d'appel), le contribuable n'aura aucun recours. Auparavant, l'administration était toujours représentée par un avocat. A présent, le contrôleur vient défendre en personne son dossier, ce qui le responsabilise.

Dans le but d'éviter des problèmes fiscaux pour ses employés, la société de Philippe Houssier, Abakus, s'est organisée. Elle garde et classe les reçus de ticket de caisse, les détails des cartes essences ou encore les tickets de restaurant. La société n'a pas de système de pointage. En conséquence, les dirigeants doivent trouver d'autres solutions pour leurs employés mais les preuves à apporter sont de plus en plus compliquées.

Trois de nos intervenants nous ont rapporté une situation dans laquelle le travailleur rencontrerait des difficultés à fournir des preuves sur sa présence physique sur le territoire luxembourgeois alors qu'il y était effectivement présent.

	<b>Philippe Houssier</b>	<b>Vincent Jacquet</b>	<b>Thierry Derochette</b>
<b>Exemple</b>	Un employé belge résidant au Luxembourg et travaillant à temps plein au Luxembourg. Cette personne possède une maison à Bruxelles. Il est poursuivi par le fisc belge qui s'interroge sur la présence au Luxembourg, notamment lorsqu'il fait du télétravail.	Un employé qui travaille dans une petite structure où n'existe ni système de pointage ni cantine. Difficulté à apporter des preuves journalières.	Imaginons un cas extrême. Un salarié travaille au Luxembourg, amène son repas et fait du co-voiturage chaque jour. Il n'y a aucune dépense luxembourgeoise et donc aucune preuve matérielle et pourtant il ne fraude pas.

Philippe Graces nous fait part d'un fait que peu de personnes analysent. Dans certains cas, être taxé également en Belgique peut amener à un gain fiscal. De fait, être imposé en Belgique inclut la possibilité de déduire ses dépenses belges, possibilité exclue lorsqu'il n'y a pas de taxation en Belgique. Reprenons l'exemple cité par Mr Graces lors de notre entretien : un salarié belge a presté 30 jours en Belgique et 220 Jours au Luxembourg. Selon les règles vues dans notre cadre théorique, les 30 jours seront taxés en Belgique. Cependant, ce contribuable va pouvoir déduire ses dépenses belges puisqu' imposé en Belgique alors que s'il était taxé exclusivement au Luxembourg, il n'aurait pas pu les déduire. Gardons à l'esprit que cela reste intéressant si le montant imposable en Belgique est faible car le taux sera faible. Si le montant imposable en Belgique est élevé, le taux le sera également et les dépenses déductibles ne combleront pas la charge fiscale.

En conclusion, être imposé en Belgique n'est pas toujours désavantageux. Chaque situation mérite une analyse et s'entourer d'un conseiller fiscal reste donc primordial suivant les dires de Philippe Graces.

Le nombre grandissant de contrôles de la part de l'administration fiscale belge envers les travailleurs frontaliers belges qui travaillent au Luxembourg n'est pas sans motif. Comme le souligne Mr Jacquet, un grand nombre de redressements fiscaux sont justifiés en raison du nombre considérable de fraudes et abus. Il existe cependant un recours au B.C.I. pour le contribuable qui conteste son redressement fiscal. Michel Deprez nous rappelle une précision. Lorsqu'on parle de fraude, il faut qu'il y ait intention et dissimulation. Si le contribuable n'apporte pas de preuves suffisantes, il n'y aura pas nécessairement de sanctions pour fraude, le tribunal concluant que la preuve n'a pas été apportée et que l'impôt est dû. Mr Houssier et Mr Derochette s'accordent à dire qu'un bon nombre de personnes trichent et trouveront toujours un moyen de tricher, en dépit des contrôles mis en place. Ainsi, des travailleurs n'hésitent pas à prêter leur carte de crédit à une personne présente au Luxembourg pour réaliser un petit achat quotidien tel qu'une bouteille d'eau afin de créer une preuve de « fausse présence ». Avec un système de badge et de pointage, nous pouvons aussi imaginer assez facilement de la tricherie organisée entre collègues. La personne doit bien prendre garde à ne pas créer de preuves sur le territoire belge au même moment ! Thierry Derochette insiste sur le fait que les contribuables trouveront toujours un moyen de frauder avec le fisc belge mais cela devient de plus en plus compliqué. De son côté, Philippe Houssier confie que certaines sociétés belges créent de fausses filiales au Luxembourg dans le but de placer leurs employés

sur le payroll de l'entreprise luxembourgeoise alors qu'ils travaillent effectivement sur le territoire belge.

### 3.3 Immatriculation luxembourgeoise

Lorsque nous parlons d'abus et de fraude, nous nous devons d'aborder un sujet évoqué par nos intervenants : les plaques jaunes, l'immatriculation de voitures avec des plaques luxembourgeoises. Récemment, le fisc belge a augmenté ses contrôles relatifs aux voitures immatriculées au Luxembourg en renforçant les contrôles de police à cet égard. La loi belge<sup>61</sup> prévoit que seuls les résidents belges travaillant au Luxembourg et disposant d'une voiture de société sont autorisés à s'immatriculer au Luxembourg. Cependant, comme Mr Jacquet nous l'indique, les autorités belges ont constaté qu'un grand nombre d'entreprises luxembourgeoises proposaient leurs services à des particuliers et même à des sociétés belges afin de créer une société luxembourgeoise factice dans le but d'immatriculer leur voiture au Grand-Duché. Avec une simple recherche sur le net, il est aisé de découvrir le nombre de sociétés qui proposent ces services de manière non dissimulée. Comme Mr Derochette le précise, apercevoir des voitures immatriculées au Luxembourg à Bruxelles devient suspect pour les autorités belges. La circulaire du 23/12/2014<sup>62</sup>, suite à la modification de l'arrêté royal<sup>63</sup>, a permis d'éclaircir ces règles en vigueur. Mr Jacquet relate qu'il y a moins de documents à fournir qu'auparavant mais que les conditions sont plus strictes. Par exemple, le conjoint ne peut plus utiliser cette voiture. Précisons que le travailleur frontalier doit garder à bord du véhicule l'attestation TVA (qui exonère la taxe de circulation), une copie du contrat de travail et une attestation provenant du CCSS. Etonnamment, Mr Houssier nous confie que tous les travailleurs frontaliers ne sont pas spécialement mis au courant de ces nouvelles lois et contraintes même si nul n'est censé ignorer la loi. Mr Derochette rappelle que les règles ont été durcies voici 10 ans. Il y a eu énormément de dérives avec les plaques jaunes. Par exemple, un gérant mettait toute sa famille sur le payroll luxembourgeois pour pouvoir immatriculer les voitures au Luxembourg. Les abus ont donc logiquement conduit à des conditions plus strictes. Aujourd'hui, la loi est la même, c'est son application qui diffère. Il faut prouver plus précisément les liens réels avec le Luxembourg. Une fois de plus, nous constatons que ces renforcements de contrôles sont causés par de nombreux abus, pénalisant ainsi les travailleurs respectueux des règles.

---

<sup>61</sup> Arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

<sup>62</sup> Circulaire AGFisc N° 46/2014 (n° Ci.A.41/635.970) dd. 23.12.2014.

<sup>63</sup> Arrêté royal du 18 juin 2014 modifiant l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

### 3.4 Télétravail

Dans la première partie plus théorique de notre travail, nous avons découvert que les jours durant lesquels le travailleur frontalier pratiquait du « télétravail » étaient comptabilisés dans le décompte des 24 jours de tolérance conclu dans l'accord amiable de 2015. Sur ce point, tous nos intervenants s'accordent sur le fait que cela constitue un réel problème et qu'il n'est pas réaliste de le pratiquer d'une façon régulière mais seulement occasionnelle. Selon Mr Houssier, inclure les jours de télétravail est totalement contradictoire par rapport à la situation géographique et économique du Luxembourg qui accueille un grand nombre de travailleurs frontaliers. Rappelons que l'employé ne doit rien prouver lorsqu'il travaille à domicile mais doit seulement démontrer sa présence au Luxembourg. Mr Jacquet rappelle néanmoins que cette règle s'inspire du modèle OCDE et n'a donc pas été réellement créé par la Belgique. Il émet également l'idée de créer des « HUB » aux frontières luxembourgeoises mais pour Thierry Derochette, cette hypothèse ne répondrait qu'au problème de mobilité et non au problème fiscal initial. Il n'y a donc pas de solutions actuellement. Philippe Graces tient des propos encore plus percutants constatant que la règle est contradictoire car il y a incitation de la part des employeurs (surtout dans le milieu bancaire) à utiliser ce mode de travail alors qu'elle est plus coûteuse fiscalement pour les employés. Selon lui, il y a risque de discrimination à l'embauche car la France ne suit pas la même règle et les frontaliers français ne connaissent pas ce problème. Mr Graces donne l'exemple pertinent d'une société luxembourgeoise qui doit engager un informaticien dont le métier peut se réaliser à domicile. Celle-ci aura tendance à engager un français plutôt qu'un belge qui pourrait refuser de travailler à domicile. C'est une réelle barrière. Le télétravail est malheureusement à déconseiller pour les travailleurs frontaliers. Mr Derochette ajoute qu'en dehors de la fiscalité, le droit du travail est très strict concernant les modalités du télétravail et l'employeur doit répondre à ces critères.

### 3.5 Imposition des astreintes

Selon l'accord amiable, la règle des 24 jours est une « tolérance » pour la ventilation du pouvoir d'imposition des différents Etats. Néanmoins, un point particulier fait débat dans la circulaire émise par la Belgique : l'imposition des astreintes<sup>64</sup>. Il faut en effet inclure dans le

---

<sup>64</sup> Période de disponibilité du salarié à l'égard de son employeur, pendant les heures de travail ou en dehors, afin d'être prêt à intervenir dans une situation particulière de travail (Larousse, 2017).

quantum des 24 jours les journées (week-ends et jours fériés) où le travailleur est de garde à son domicile ou en formation. Selon Vincent Jacquet, le Luxembourg et la Belgique ne partagent pas le même point de vue. La Belgique considère qu'il s'agit d'une journée à comptabiliser alors que le Grand-Duché de Luxembourg argumente qu'il n'y a pas de réel caractère productif de l'emploi exercé. Thierry Derochette partage le même avis et trouve « honteux » que la Belgique taxe les gardes et les jours de formations se basant sur l'argument de non-productivité du travail. Reprenons l'exemple qu'il nous a relaté. Si un employé est envoyé 10 jours en formation aux Etats-Unis, ces 10 jours seront comptabilisés dans le quantum des 24 jours. L'avis est partagé du côté de Philippe Grace qui estime que les astreintes devraient être considérées au même titre que des congés.

### **3.6 Obligations pour l'employeur**

Dans notre cadre d'analyse théorique, il est dit qu'en application de la loi du 26 mars 2014, les employeurs luxembourgeois sont dans l'obligation de communiquer les données salariales de leurs travailleurs au fisc luxembourgeois. L'ACD doit également communiquer de manière automatique ces données relatives aux résidents des autres Etats membres à leurs administrations fiscales relatives. De plus en plus d'obligations sont donc imposés aux employeurs luxembourgeois vis-à-vis de leurs employés non-résidents. Nous avons demandé à nos intervenants ce qu'il en était dans la pratique et plus précisément à Philippe Houssier, lui-même employeur de salariés frontaliers. Mr Jacquet nous précise tout d'abord que l'employeur doit réaliser un « salary split » afin de comptabiliser les journées où l'employé a travaillé à domicile ou dans un pays tiers. Comme Mr Derochette le rappelle, l'employeur a surtout l'obligation de s'assurer de la conformité avec la législation. Néanmoins, Philippe Houssier et Vincent Jacquet insistent sur le fait que la charge de l'impôt revient toujours au contribuable. Le rôle de l'employeur est d'aider les employés mais il est du devoir de l'employé de fournir les preuves nécessaires à l'administration fiscale belge pour obtenir l'exonération de ses revenus luxembourgeois en Belgique. Par expérience, Mr Houssier confie que l'employeur rencontrerait des problèmes s'il ne s'était correctement acquitté de la sécurité sociale.

Avant la publication de l'accord amiable et du vade-mecum, les employeurs avaient des difficultés à communiquer certaines informations sur les employés. Les employeurs auraient fait part de leurs problèmes à l'administration fiscale belge, ce qui pourrait être une des raisons de la publication du vade-mecum afin d'éclaircir certains points flous (V. Jacquet,

2017). Malgré ces changements, les employeurs rencontrent toujours des difficultés car les preuves demandées doivent être de plus en plus précises. Thierry Derochette ajoute que ce nombre d'informations à fournir aux administrations ne fera qu'augmenter afin d'éviter les fraudes fiscales. Mr Houssier constate qu'en réalité, les grosses sociétés ne prêtent pas beaucoup d'attention à ces nouvelles règles et préfèrent payer une compensation financière s'il y a eu faute. Relatons l'anecdote qui nous a été confiée. Un salarié, résident belge, travaillait pour une compagnie multinationale « X » au Luxembourg. La société lui imposait de travailler un jour par semaine à domicile. Cependant, nous avons vu précédemment que la pratique du télétravail n'était pas réalisable pour les frontaliers, étant donné la tolérance maigre de 24 jours. Ce salarié dépassait donc la limite fixée et était imposé en Belgique pour la quote-part des jours prestés sur le territoire belge. Ses impôts étaient par conséquent plus élevés que s'il était entièrement imposé au Luxembourg. Aussi, la société pour laquelle il travaillait lui a accordé une compensation financière. En conclusion, ce sont les petites structures qui sont les plus touchées et qui doivent prêter grande attention aux nouvelles règles en vigueur. Si une petite société commet une fraude, il peut s'en suivre des répercussions importantes.

Philippe Houssier, pour ce qui le concerne, pense qu'un nœud du problème pour les employeurs est le coût salarial. Pour cette raison, de nombreux employeurs luxembourgeois vont chercher de la main d'œuvre, parfois illégalement, dans les pays de l'Europe orientale où le coût du travail est nettement moindre. L'affaire « Jost » en est un bel exemple où la célèbre société de transport routier est accusée de dumping social en recrutant du personnel en Europe de l'Est aux conditions d'emploi de leur pays d'origine. Nous avons cependant décidé de ne pas approfondir le sujet car celui-ci dépasse notre périmètre de travail.

### **3.7 Relation avec l'administration fiscale luxembourgeoise**

Etant donné la relation délicate des travailleurs frontaliers avec l'administration fiscale belge, nous nous sommes interrogés sur le type de relation avec l'administration fiscale luxembourgeoise. Tous nos spécialistes s'unissent pour dire que, en règle générale, l'administration luxembourgeoise est plus ouverte au débat. La relation apparaît moins conflictuelle. Il règne une réelle volonté d'entraide envers les contribuables. Vincent Jacquet explique que le Luxembourg n'a aucune raison d'être sévère avec les travailleurs frontaliers car partant du principe qu'il est toujours gagnant par le fait que les revenus sont principalement imposés au Luxembourg. Mr Houssier rappelle tout de même que le salarié

qui travaille au Luxembourg et est taxé en Belgique sur ses jours prestés à l'étranger, doit demander l'exonération de cette quote-part de revenu au Luxembourg. De surcroît, en tant qu'employeur lui-même, Philippe Houssier explique qu'il n'a aucun contact avec le bureau de l'administration fiscale luxembourgeoise. Toutes les données sont communiquées par le biais du bureau social avec lequel il travaille en parallèle. Philippe Graces ajoute qu'en cas d'erreurs dans la communication des informations ou dans la déclaration fiscale, le fisc luxembourgeois accepte la modification et reste très ouvert. Gardons tout de même à l'esprit qu'il a tout intérêt à coopérer pour garder cette main d'œuvre étrangère, même si la demande et l'offre sont très élevées sur le marché dynamique de l'emploi.

Un point sur lequel Mr Graces insiste est le fait que les frontaliers belges ont la chance sur s'appuyer sur une convention belgo-luxembourgeoise très solide depuis 1970. Elle est beaucoup plus forte que les conventions des autres non-résidents. Actuellement, une discussion est en cours sur les conditions d'obtention de la classe 2 relatives aux résidents français et allemands visant à les mettre à égalité avec les résidents belges (règle des 90% contre 50% pour les belges).

### **3.8 Réforme fiscale luxembourgeoise**

En 2017, une nouvelle réforme fiscale a vu le jour au Luxembourg et celle-ci provoque de la crainte chez les non-résidents luxembourgeois suite aux nombreuses rumeurs et bruits de couloirs. Nous nous sommes dès lors penchés sur le sujet avec nos consultants afin de distinguer le vrai du faux. Lors de cette partie d'analyse, nous avons analysé la réforme en profondeur avec Philippe Graces, spécialiste en fiscalité luxembourgeoise et auteur du « guide des impôts 2017 ».

Comme Philippe Graces le répète lors de ses nombreuses conférences, de nombreuses rumeurs circulent à propos de la nouvelle réforme, notamment sur le site « lesfrontaliers.lu », source solide et, en règle générale, fiable. Les non-résidents (surtout les couples mariés) se demandent « à quelle sauce ils vont être mangés » ne comprenant pas très bien cette nouvelle réforme et ne sachant comment choisir leur classe d'imposition. A partir de septembre 2017, les couples non-résident mariés recevront un courrier de la part de l'administration fiscale luxembourgeoise, les informant de leur classement automatique en classe 1 mais ayant tout de même la possibilité d'être classés en classe 2 s'ils le demandent. N'oublions pas que, comme nous l'avons expliqué dans notre cadre théorique, être imposé en



classe 2 implique la prise en compte des revenus étrangers du ménage pour le calcul du taux d'imposition global. Beaucoup de rumeurs circulent, indiquant une perte d'argent, alors que ce n'est pas spécialement le cas. Par exemple, certains contribuables constateront qu'il était préférable de remplir une déclaration fiscale dans le passé (alors qu'ils avaient l'habitude d'être simplement retenus à la source). Mr Graces prend l'exemple d'un contribuable qui était, pendant presque 5 ans, mal classé. Grâce à cette nouvelle réforme, il va être imposé d'une façon qui lui est finalement plus favorable qu'auparavant. Nous pouvons donc relever des points positifs à la réforme, même pour les non-résidents mariés. Mr Jacquet fait cependant part de situations qui resteront défavorables, principalement pour les couples mariés et les pensionnés. Une analyse au cas par cas s'impose.

Dans certaines situations, le contribuable sera un peu perdu, ne sachant pas que faire. Le fisc luxembourgeois est assez tolérant et acceptera des rectifications dans la déclaration fiscale. Par conséquent, Philippe Graces insiste sur l'importance et l'utilité de passer par un conseiller fiscal. Etant donné la complexité grandissante de la fiscalité des frontaliers, il est quasiment indispensable d'y recourir. Dans la plupart des cas, les honoraires<sup>65</sup> sont toujours moins onéreux que la potentielle perte fiscale si de mauvais choix sont opérés. Par exemple, conseiller quant à la classe d'imposition ou à des investissements peut s'avérer payant avec un gain fiscal important à la clé. Soyons tout de même conscients que cet argument est loin d'être objectif de la part de Mr Graces qui est néanmoins appuyé par la plupart des intervenants tels que Vincent Jacquet qui conseille également de voir un spécialiste afin de faire une planification fiscale.

« Durabilité, équité, sélectivité et compétitivité sont les maîtres mots de la réforme fiscale ». D'une part, l'administration luxembourgeoise prône une égalité pour tous. D'autre part, il est rapporté que les couples mariés non-résidents vont perdre beaucoup d'argent. Nous étions dès lors curieux de savoir s'il existait une certaine discrimination envers les non-résidents. La réponse de nos intervenants est cependant tout autre. Mr Derochette affirme plutôt qu'actuellement, il y a une différence remarquable d'impôt à payer entre les couples non-résidents mariés avec un revenu belge élevé et les couples résidents mariés qui sont dans la même situation. L'argument est confirmé par Mr Graces, qui précise qu'avant la réforme, pour les couples mariés N-R belges dont les 2 revenus étaient d'origine luxembourgeoise, il n'y avait pas d'obligation de faire une déclaration fiscale alors que dans la même situation, un

---

<sup>65</sup> Les honoraires pour les services de Mr Graces sont de 120 euros.

couple marié belge qui habitait au Luxembourg était dans l'obligation de déclarer les 2 revenus. Le taux moyen de taxation était dès lors plus élevé. C'est pour cette raison que les conseillers fiscaux déconseillaient aux couples mariés d'habiter au Luxembourg. Dorénavant, ce ne sera plus le cas et les situations similaires seront traitées identiquement. Nous ne pouvons donc pas parler de discrimination envers les non-résidents. Cependant, Mr Derochette relève néanmoins un flou au fait de savoir si l'on prend en compte le revenu belge brut ou net, tout n'est pas encore très clair à ce niveau-là.

Thierry Derochette et Philippe Graces ont une vision différente sur un point de la réforme fiscale. A partir de l'année d'imposition 2018, les non-résidents mariés devront choisir leur classe d'imposition l'année fiscale précédente. Mr Derochette s'interroge sur le choix de la classe d'imposition sur des revenus futurs qui sont encore inconnus. Le contribuable pourrait avoir un changement d'emploi ou reçu une augmentation salariale. Mr Graces réfute cet argument en justifiant le fait que les couples mariés non-résidents ont la possibilité de modifier leur choix de classe d'impôt au cours de l'année. Le fisc luxembourgeois est assez tolérant et donne donc une chance de régulariser la situation pendant l'année.

Nous avons également tenté de comprendre quelles dépenses déductibles étaient les plus stratégiques et intéressantes. Selon Mr Graces, il faut tout d'abord différencier les charges et les dépenses d'investissements.

Premièrement, les charges constituent tous les frais « obligatoires » à chacun. Ce sont des dépenses qui sont communes aux personnes telles que l'emprunt pour la résidence, la mutuelle, titres service ou encore des frais de garde. Il n'y a pas l'idée de stratégie derrière celles-ci.

Deuxièmement, il y a les dépenses d'investissements qui permettent de réduire la charge fiscale. Les 3 principales sont :

1. L'épargne jeunesse (attention au plafond => 3200 € par contrat/conjoint)
2. L'épargne retraite
3. L'épargne logement

Le contribuable doit donc réfléchir aux placements qu'il réalise, ceux-ci pouvant plus ou moins alléger sa charge fiscale. Par exemple, un plan d'épargne peu risqué réduira moins l'impôt qu'un placement plus risqué ou qui « coûte » plus cher à première vue mais est plus rentable in fine lorsque nous prenons en compte l'allégement fiscal.

La prudence s'impose à l'égard de certains vendeurs d'assurances se disant experts et conseillers fiscaux dans le but de vendre des placements de produits qui ne réduisent pas nécessairement l'impôt. Le contribuable doit donc rester critique et demander des conseils à de vrais spécialistes fiscaux qui n'ont pas un autre intérêt.

### 3.9 Sécurité sociale

Précédemment, nous avons insisté sur le fait que la sécurité sociale était un point primordial intrinsèquement lié à la fiscalité pour les frontaliers. Si nous reprenons les règles décrites dans notre cadre théorique, nous constatons que « c'est la législation du pays où la personne travaille qui s'applique, peu importe le pays où elle vit ou le lieu où est établi son employeur » (Commission européenne, 2017). Le salarié belge travaillant au Luxembourg devrait être affilié à la sécurité sociale luxembourgeoise, hors cas de détachements ou autres exceptions. Rappelons également qu'il existe une convention solide de sécurité sociale entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg depuis 1995.

En tant qu'employeur d'une société belge et d'une société luxembourgeoise, Mr Houssier précise qu'il ne gère pas la question des prestations sociales de ses employés. Les deux sociétés passent par des bureaux sociaux qui se chargent d'établir le payroll des employés et donc de régler la question sociale en calculant le nombre de jours prestés à l'étranger ou sur le territoire luxembourgeois. Notons qu'« Abakus-IT » passe par la société « Securex » en Belgique et par la société « Mohr » au Luxembourg pour leurs services sociaux.

Nous avons discuté avec Mr Jacquet sur les relations belgo-luxembourgeoises en termes de sécurité sociale. Depuis des années, notre point de vue sur les travailleurs belges qui sont salariés au Luxembourg se résume le plus souvent à « salaires plus importants et plus d'avantages sociaux ». Nous avons dès lors demandé ce qu'il en était afin de distinguer le vrai du faux. Vincent Jacquet considère que la convention de sécurité sociale est une chose très importante. Néanmoins, depuis 2005, les réformes sociales au Luxembourg ont réduit considérablement ces avantages ainsi que les prestations sociales. Ces récentes réformes, comme la réforme des allocations familiales, ont dès lors chacune été défavorables aux frontaliers.

Si nous reprenons l'exemple de Mr Jacquet, les prestations familiales ont été désindexées avec un effet défavorable pour les non-résidents alors que les chèques-services<sup>66</sup> ont été mis en place, favorables aux résidents. Ce sont des réformes qui touchent chaque fois un peu plus les frontaliers et qui avantagent les résidents. Nous nous interrogeons dès lors sur une possible discrimination entre résidents et non-résidents qui prend place au Luxembourg.

Nous avons pris la décision d'investiguer un peu plus en profondeur ces réformes sociales. Cependant, nous n'en décrivons que deux d'entre-elles, notre but étant de donner un aperçu de ce volet social et non de débattre globalement des prestations sociales des frontaliers. Ce serait par conséquent un autre sujet qui sortirait de notre périmètre d'analyse et mériterait une étude complète.

### 3.9.1 Réforme des allocations familiales

« La loi du 27 juin 2006 adaptant certaines modalités d'application de l'échelle mobile de salaires et des traitements a modifié les modalités de calcul du forfait d'éducation et des prestations versées par la caisse nationale des prestations familiales en inscrivant les montants des prestations dans la loi sans référence à l'indexation » (Chambre des salariés-Luxembourg, 2012). En d'autres mots, les allocations familiales ont été, depuis 2006, désindexées et ne suivent donc plus l'évolution des prix. Une étude<sup>67</sup> a démontré que le retard entre 2006 et 2012, selon 5 tranches indiciaires, serait supérieur à 13%. Les bonis pour enfants, sous conditions, ne compenseraient pas ce retard.

Plus récemment, une nouvelle réforme des allocations familiales est d'application depuis le 1<sup>er</sup> août 2016 avec plusieurs changements qui touchent principalement les familles recomposées pour les frontaliers. Un changement majeur réside dans le fait que chaque travailleur au Luxembourg pourra bénéficier des allocations familiales, peu importe le lieu de résidence de ses enfants. Néanmoins, le législateur a décidé de réduire le périmètre uniquement aux « enfants propres » (légitimes, naturels et adoptifs). Un salarié non-résident au Luxembourg qui est en charge de l'enfant de son conjoint ne recevra plus d'allocations familiales pour cet enfant. « Avec la mise en place de cette réforme, certaines familles

---

<sup>66</sup> Le chèque-service accueil est un outil de l'Etat luxembourgeois qui vise à soutenir l'intégration des enfants au niveau de la communauté locale dans la société luxembourgeoise et de favoriser leur scolarisation dans l'enseignement fondamental luxembourgeois. Il s'inscrit ainsi dans la mission de service public qui vise à renforcer la cohésion sociale en offrant une égalité des chances à tous les enfants.

<sup>67</sup> Etude réalisée par « La chambre des salariés-Luxembourg » en 2012.

recomposées risquent donc de voir leur droit aux allocations familiales disparaître » (Lesfrontaliers, 2016). Prenons deux exemples pour éclairer cette situation.

Situation du ménage	Prestation avant la réforme	Prestation après la réforme	Conclusion
Couple marié non-résident avec un enfant dont le parent légitime ne travaille pas. L'autre conjoint, « parent non légitime » travaille au Luxembourg et assume le ménage entier.	<b>265 €</b>	<b>0 €</b>	Le ménage ne percevra plus d'allocation familiale du Luxembourg. De plus, le pays de résidence n'offre pas de prestation sociale s'il n'y a pas de revenu local.
Couple marié non-résident avec un enfant « non légitime du frontalier » et un enfant légitime du couple. Un seul conjoint travaille au Luxembourg.	<b>610,65 €</b>	<b>265 €</b>	Le ménage ne bénéficiera plus que des allocations familiales pour le seul enfant légitime du frontalier.

Le débat est ouvert pour savoir s'il y a une réelle discrimination envers les non-résidents luxembourgeois, surtout dans le cas où les frontaliers sont imposés comme des résidents (sous les conditions vues précédemment). Certains répondent en argumentant que les beaux-parents des enfants n'ont pas les mêmes obligations qu'un parent. Néanmoins, Mr Jacquet considère que les obligations, même morales, envers un enfant vivant sous le même toit sont identiques. La discussion reste donc très ouverte et parler de « discrimination » est délicat.

### 3.9.3 Réforme de l'aide financière pour les études supérieures

La réforme sur l'aide financière pour les études supérieures est également source de discussions pour les non-résidents luxembourgeois. L'octroi de ces aides pour les enfants des travailleurs frontaliers est fortement conditionné et cette réforme a connu quelques revers juridiques face à la Cour de justice de l'Union européenne.

Le premier débat date de la Loi de 2010<sup>68</sup> qui n'autorisait l'octroi de bourses qu'aux étudiants résidents. Comme Georges Gondon (cité par Aurélie Lagoutte), Président du GEIE Frontaliers européens, le commente en 2010, « Cette loi on ne peut plus exclusive, écarte donc d'office de l'aide tous les enfants des travailleurs frontaliers ». Néanmoins, la Cour de justice de l'Union européenne a rendu un arrêt le 20 juin 2013 (C-20/12) indiquant qu'« il y avait une différence de traitement pour l'octroi d'un avantage social entre enfants de travailleurs luxembourgeois et ceux de travailleurs frontaliers ». Elle a donc jugé qu'il y avait une discrimination indirecte qui faisait entrave au principe de liberté de circulation des travailleurs.

La loi modificatrice de 2013<sup>69</sup> établit des nouvelles conditions qui incluent les enfants des travailleurs non-résidents. Cependant, un second débat apparait dans cette loi car l'article 2bis indique qu'« un enfant ne résidant pas au Luxembourg peut bénéficier de l'aide (...) à condition qu'il soit l'enfant d'un travailleur salarié (...) employé (...) au Luxembourg pendant une durée ininterrompue d'au moins cinq ans au moment de la demande ». Or, comme dans la nouvelle réforme sur les allocations familiales, les enfants des familles recomposées dont le parent ne travaille pas au Luxembourg mais seulement le conjoint sont exclus. Le lien de filiation est donc une condition requise.

Après de longs atermoiements et discussions avec la Cour de justice de l'Union européenne, « la dernière grande réforme en matière d'aide financière de l'État pour études supérieures résulte de la loi du 24 juillet 2014<sup>70</sup> concernant l'aide financière de l'État pour études supérieures » (Hrone, 2016). Cette nouvelle réforme prévoit l'extension de l'octroi aux aides financières aux étudiants non-résidents « dont le père ou la mère a un nouveau partenaire/conjoint qui travaille ou a travaillé un certain temps au Luxembourg » (CSL, 2016).

---

<sup>68</sup> Loi modificative du 26/07/10 (Mém. A n° 118 du 27/07/10, P. 2040).

<sup>69</sup> Loi du 19/07/13 rectifiée suite à une erreur matérielle (Mém. A n°168, p. 3214).

<sup>70</sup> Loi du 24/07/14 concernant l'aide financière de l'Etat pour études supérieures (Mém. A n° 139, p 2188).

Nous constatons que le Luxembourg a fini par céder aux pressions de la Cour de justice de l'Union européenne. Cependant, nous analysons clairement que le Luxembourg essaye de réduire ses avantages sociaux par différentes réformes. La plus récente est la réforme des pensions en 2016. Le débat reste constamment ouvert sur le sujet d'une possible discrimination indirecte envers les non-résidents luxembourgeois. Mr Derochette évoque même la possibilité qu'un contribuable porte plainte à la Cour de justice de l'Union européenne concernant les entraves à la libre circulation des travailleurs.

Malgré tous ces points « plutôt négatifs » pour les salariés non-résidents luxembourgeois, Mr Jacquet nuance en relevant que le Grand-Duché de Luxembourg reste toujours un milieu dynamique pour l'emploi grâce notamment à sa large offre d'emploi, qui n'est pas similaire dans la province belge du Luxembourg. Le fait que les prestations sociales ont diminué ne représente donc pas un réel frein pour le marché du travail. De plus, deux tiers des nouveaux emplois sont occupés par des frontaliers. Mr Houssier appuie cet argument et ajoute même que l'origine vient du fait que le Luxembourg est un pays orienté « affaires ». Sa priorité est la croissance et le bien-être. L'économie est saine et tout est mis en œuvre pour le développement économique et social. Nous sommes dans une configuration différente de celle que connaît la Belgique, confrontée à ses problèmes économiques, sociaux et communautaires.

## Chapitre 4 : Recommandations

---

Après avoir opposé l'avis de nos répondants entre eux ainsi qu'avec notre cadre théorique, nous allons dresser une série de recommandations personnelles afin que les travailleurs transfrontaliers belges puissent s'en servir pour optimiser leur statut fiscal. Ces recommandations sont donc le fruit de notre synthèse critique qui termine notre travail.

### 4.1 Recommandations sur la relation avec l'administration fiscale belge.

1. **Préparation de preuves détaillées** : étant donné que le contribuable doit respecter la loi, il n'aura d'autres choix que de prouver sa présence physique sur le Grand-Duché s'il demande l'exonération de ses revenus d'origine étrangère. Le salarié se doit de préparer des preuves nominatives quotidiennes qui attesteront avec clarté de sa présence effective. Rappelons que la jurisprudence récente a refusé à plusieurs reprises l'exonération pour certains contribuables, les documents n'étant pas suffisamment explicites. L'administration acceptera rarement les documents produits par l'employeur (contrat de travail, certificat) mais privilégiera des agendas, dépenses quotidiennes, relevés de carte bancaire et tous documents précis et nominatifs. Plus le salarié est mobile, et plus il doit fournir de documents détaillés. A présent, les choses sont bien connues avec le vade-mecum et la circulaire. Le contribuable doit donc quotidiennement avoir à l'esprit d'être dans la certitude qu'il pourra justifier sa présence physique au Luxembourg. Comme Michel Deprez le répète, il sera plus facile de prouver notre présence lorsque nous y étions effectivement que si nous ne l'étions pas.
2. **Décompte des jours prestés à l'étranger** : Si le salarié est amené à travailler occasionnellement hors du territoire du Grand-Duché, il doit être extrêmement attentif sur le nombre de jours pendant lesquels il effectuera son travail à l'étranger. En effet, le salarié doit vérifier, dans la circulaire de 2015, quels jours sont à inclure dans le quantum des 24 jours de tolérance. Il doit particulièrement être attentif lorsqu'il est de garde à son domicile ou en formation. En effet, l'administration belge considère que ces jours lui reviennent dans son droit d'imposition et sont donc inclus dans le décompte des 24 jours. Néanmoins, il est préférable que l'employé demande conseil à son employeur afin de l'aider à gérer ce cumul de jours prestés à l'étranger. Cette



règle reste relativement complexe et pourrait perturber les salariés dans leur choix de l'organisation de leur travail.

3. **Télétravail** : Comme il a été mentionné par tous nos spécialistes, le télétravail est malheureusement à déconseiller pour les travailleurs frontaliers dans le cadre d'une utilisation régulière. Les jours où le salarié travaille effectivement à son domicile sont à inclure dans le quantum des 24 jours. Si l'employé désire faire du télétravail une fois par semaine, le nombre de jours prestés en dehors du territoire luxembourgeois est largement supérieur à la tolérance de 24 jours. Il sera donc imposé en Belgique pour l'entièreté de ces jours de travail effectué sur le territoire belge. Le travail à domicile est à conseiller de façon exclusivement exceptionnel, en l'absence d'autres solutions actuellement.
4. **Immatriculation luxembourgeoise** : Si l'employeur luxembourgeois met à disposition de son employé une voiture de société immatriculée au Grand-Duché, cet employé devra être attentif aux règles qui y sont liées. En effet, nous conseillons vivement aux travailleurs frontaliers de prendre connaissance de la circulaire du 23/12/2014 car les règles se sont assouplies mais les conditions d'accès sont plus strictes. Nous avons constaté que peu de personnes sont au courant de ces nouvelles procédures alors qu'il y a un nombre grandissant de contrôles de ces voitures. Il est donc primordial de se tenir informé pour préparer les documents nécessaires lors de contrôles, tels que le contrat de travail.
5. **Recours au tribunal de première instance** : Dans le cadre d'un redressement fiscal, si le contribuable s'estime lésé par rapport à l'examen du contrôleur et qu'il estime avoir fourni toutes les preuves nécessaires qui justifient sa présence effective au Luxembourg et donc l'exonération de ses revenus luxembourgeois, il pourra toujours porter son cas devant le tribunal de première instance (voire la cour d'Appel ou de Cassation). Nous avons effectivement vu que chaque cas dépend de la tolérance du contrôleur fiscal à accepter certaines preuves. Cependant, nous conseillons de porter l'affaire en justice si, et seulement si, le contribuable estime avoir apporté tous les documents comme nous l'indiquions dans notre première recommandation et qu'il a également suivi les règles émises par la circulaire de 2015. Dans d'autres cas, la jurisprudence ne sera pas en sa faveur.
6. **Imposition en Belgique** : Si le frontalier belge travaillant au Luxembourg présente des dépenses et charges déductibles belges intéressantes, nous recommandons d'étudier la situation fiscale afin de savoir si une imposition en Belgique peut révéler un gain

fiscal. Néanmoins, des conditions sont à remplir et la situation ne peut s'avérer lucrative que si le montant à imposer en Belgique est relativement faible ; le taux d'imposition sera en effet faible. Par conséquent, nous recommandons de consulter un conseiller fiscal afin d'optimiser cette situation, cet arrangement restant extrêmement complexe. Il est bon également de rappeler que lorsque le contribuable est taxé sur une partie de ses revenus en Belgique, il doit demander l'exonération au Luxembourg pour la quote-part des revenus imposés en Belgique, en vue d'éviter la double imposition.

## **4.2 Recommandations sur la relation avec l'administration fiscale luxembourgeoise.**

1. **Contact avec le fisc luxembourgeois :** Comme nous l'avons cité maintes fois, l'administration fiscale luxembourgeoise est très facile d'accès et est ouverte au débat. De ce fait, nous recommandons aux salariés qui rencontreraient des problèmes avec leur déclaration fiscale de ne pas hésiter à contacter le fisc luxembourgeois. Cette administration accepte aisément des rectifications concernant la déclaration fiscale et est tolérante sur un changement de classe d'imposition dans l'éventualité d'une évolution dans le chef du contribuable.
2. **Conseiller fiscal :** Du fait de la nouvelle réforme fiscale qui est mise en place au Luxembourg, beaucoup de travailleurs transfrontaliers s'interrogent sur leur statut social. Ceux-ci ne sachant où se diriger, nous pensons qu'avoir recours à un conseiller fiscal leur est devenu une chose indispensable. La complexité de la situation requiert l'assistance d'un spécialiste dans le domaine fiscal. C'est un choix de raison. Dans bon nombre de cas, l'allégement fiscal qui en résultera sera supérieur aux honoraires du conseiller fiscal. Preuve en est que le gain fiscal peut être important. Nous recommandons particulièrement aux couples mariés non-résidents d'avoir recours à ses services, leur situation étant la plus épineuse. Néanmoins, le contribuable se doit de distinguer les vrais conseillers professionnels des vendeurs d'assurances qui prétendent être des spécialistes en fiscalité dans le seul but de vendre leurs produits de placements.
3. **Dépenses et charges déductibles :** Dans certains cas, le contribuable sera obligé de remplir une déclaration fiscale au Luxembourg. Il lui est intéressant dès lors de prendre connaissance des investissements qui lui seront déductibles. En effet, si le

contribuable remplit les conditions pour être assimilé fiscalement aux résidents, il aura la possibilité de déduire fiscalement des charges et des dépenses d'investissement tel qu'un plan d'épargne retraite ou de logement. Avec cette nouvelle opportunité, le salarié transfrontalier a l'aubaine de changer sa stratégie d'investissement sur le marché luxembourgeois. Nous recommandons une fois de plus la consultation d'un vrai spécialiste en fiscalité.

# Conclusion

---

## Avis personnel

Dans un contexte où l'Union européenne défend avec force le principe de « libre circulation des travailleurs », les administrations des pays membres éprouvent des difficultés grandissantes à préserver leur souveraineté fiscale en coordination avec les directives européennes. De leur côté, les travailleurs transfrontaliers belges font face à une jurisprudence moins tolérante qu'auparavant et qui exige des preuves fortes pour réclamer l'exonération des revenus étrangers. A notre humble avis, nous nous devons de rester neutres. La loi doit être respectée mais nous pensons que le système devient oppressant et procure un goût d'amertume à ces frontaliers belges qui ont l'impression de devoir payer les pots cassés pour d'autres, causés par leurs abus. Loin des compétences du droit fiscal, nous avons le sentiment que l'administration recourt à des enquêtes policières et serait prête à déceler chaque petit indice afin de récupérer le moindre euro qui lui revient. Patrick Seutin, avocat au Barreau de Liège (2015) relève avec ironie que le vade-mecum sur la preuve signale que les documents relatifs à des contraventions routières sur le territoire grand-ducal sont les bienvenus. « Résidents belges, n'hésitez donc pas à violer le code de la route luxembourgeois en veillant à répartir les contraventions sur l'année civile... ». Preuve en est que nous pouvons arriver à des situations « ridicules ».

Du côté luxembourgeois, notre sentiment est que l'étau se resserre. La nouvelle réforme fiscale remet à niveau les résidents luxembourgeois par rapport aux frontaliers qui y perdent certains avantages. Les nouvelles réformes sociales démontrent également avec évidence que le Luxembourg tente de réduire son périmètre d'accès aux prestations sociales en conditionnant les non-résidents. De nombreuses batailles juridiques s'ensuivent avec la Cour de justice de l'Union européenne. Nous observons que les difficultés fiscales proviennent de tous les fronts, notamment belge, luxembourgeois et européen. Notre problématique se retourne une fois encore vers l'Europe où la chimère serait d'avoir un taux d'imposition identique dans chaque pays membre de l'Union européenne. Nous sommes bien conscients que l'harmonisation de l'imposition des personnes physiques ne figure pas sur le podium des objectifs de l'Union.

## Résultats du travail et suggestions pour la recherche future

L'objet de ce travail était de comprendre les relations fiscales entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en analysant le cadre légal et les différentes situations possibles afin d'identifier les barrières qui créent des difficultés fiscales pour les travailleurs frontaliers. Le but ultime est de fournir des recommandations utiles qui permettront à ces salariés d'éviter les pièges habituels et de se servir du travail comme référence à leur statut fiscal.

Pour ce faire, notre point de départ était la fondation européenne. Nous avons pu comprendre l'origine des relations entre Etats membres et réaliser que l'harmonisation fiscale européenne était encore loin d'être réalisable. Ensuite, nous sommes entrés au cœur du problème en nous attaquant à l'analyse des textes légaux afin de distinguer les différentes législations et réglementations qui s'appliquaient aux salariés transfrontaliers belges. Ainsi, nous avons pu construire un cadre d'analyse légal, tout en mettant en parallèle des auteurs d'origines diverses dans le but de garder un équilibre neutre.

Une fois notre analyse théorique terminée, nous nous devions de confirmer nos dires par une analyse qualitative qui reflèterait une réalité qui s'éloigne parfois de la théorie. Bien que la plupart des sujets abordés aient été confirmés par nos différents intervenants, l'étude qualitative a apporté des compléments d'informations qui n'étaient pas présents dans la littérature scientifique. De plus, le fait que chaque personne interviewée ait une profession spécifique et un lieu de travail différent (Belgique ou Luxembourg) apporte une diversité et une plus-value à nos informations. Nous avons remarqué toutefois que nos intervenants, à l'exception de certains points, allaient tous dans le même sens, ce qui confirme la tendance actuelle et l'avis général de la population.

Bien qu'elle ait été réalisée de façon rigoureuse, l'étude qualitative montre des limites car elle n'est pas généralisable à l'entière du grand public. Cependant, notre objectif n'était pas d'atteindre une exhaustivité statistique mais d'obtenir des informations qui ajouteraient une plus-value à nos problématiques abordées. De plus, de nombreux sujets ont été développés avec nos intervenants, ce qui nous permet d'avoir une vue globale sur notre objectif. Par ailleurs, nous avons livré des recommandations à l'égard des travailleurs frontaliers, résultant en grande partie des entretiens avec nos spécialistes en la matière.

Pour conclure, nous avons mis en lumière les difficultés que pouvaient rencontrer les travailleurs frontaliers sur le plan fiscal. Néanmoins, nous avons également découvert d'autres problématiques qui pourraient être intéressantes à développer et mériteraient une plus grande attention. Entre autres, nous avons pointé la problématique des réformes sociales au Luxembourg. Une discrimination indirecte envers les non-résidents luxembourgeois est-elle en train de se développer ? Nous avons également mis en lumière l'énorme difficulté d'une mise en œuvre d'une harmonisation fiscale européenne. Il serait intéressant de savoir si les grandes libertés fondatrices de l'Union européenne s'accordent toujours avec une totale souveraineté des Etats. Ces quelques pistes de réflexion seraient très fascinantes à éclaircir dans le futur.



# Annexes

---

## Annexe I : développement de la gestion de projet : rédaction d'un mémoire

Bien que la réalisation de ce mémoire n'entre pas dans le cadre d'un « mémoire-projet » mais d'un « mémoire-recherche », sa rédaction peut être largement considérée comme la gestion d'un projet concret sur le long terme. Paul Newton (2015) définit un projet comme étant une organisation temporaire qui est créée pour réaliser un produit ou service selon un cadre défini préalablement. Ce projet a principalement comme caractéristiques d'avoir un point de départ et d'arrivée avec une deadline qui en définit la fin et a comme objectif d'achever quelque chose de nouveau. Conséquemment, l'élaboration du mémoire rentre parfaitement dans cette définition et peut dès lors être assimilée à une gestion de projet classique.

La gestion de projet comporte plusieurs challenges à surmonter et un challenge crucial est certainement d'atteindre les objectifs tout en tenant compte des contraintes suivantes (Newton, 2015) :

- Temps
- Qualité
- Périmètre
- Coût

Premièrement, la contrainte de temps était de loin la plus difficile à gérer. Nous avons approximativement une année pour réaliser notre mémoire. Cependant, notre emploi du temps académique est une réelle contrainte puisque le premier trimestre comporte de nombreux cours avec des projets spécifiques à développer ainsi qu'une session d'examens à passer alors qu'au second trimestre, nous réalisons un stage qui peut courir jusqu'au mois de mai. Dès lors, ce fut un choix de raison de rendre ce travail de fin d'études à la deuxième deadline, le 16 août 2017. Ceci nous amène directement à la deuxième contrainte qui est la qualité. L'exécution du mémoire est un travail de longue haleine qui se décompose en plusieurs étapes essentielles. Rendre le mémoire à la date du 31 mai 2017 n'aurait pas été réaliste et la contrainte qualité n'aurait pu être satisfaite avec la plus grande des concisions car celle-ci serait inévitablement passée au second plan. En considérant le second délai accordé, un plus grand nombre de démarches a pu être opéré dans le but final de remettre un travail d'une



qualité bonifiée. Ces deux contraintes ont donc pu être respectées dans l’accomplissement de notre objectif principal. Troisièmement, la contrainte « périmètre » représente le choix du sujet au début du projet. C’est un obstacle important à surmonter car d’une part, il ne faut pas être hors-sujet et d’autre part, un lien fort avec notre orientation de master s’impose. Ce fut un choix cornélien et difficile à gérer car mon sujet n’a pas de rapport direct avec mon master en « performance management and control » mais serait plus considéré comme un sujet pour les étudiants en droit de gestion. Néanmoins, la fiscalité m’a toujours intéressé et deux cours de droit fiscal étaient intégrés à mon cursus. Après discussion avec Mr Hermans et Mr Van Caillie, mon sujet a pu être validé et rentre parfaitement dans le cadre de mes études.

Enfin, la dernière contrainte est celle de coût. Dans notre cas, cette contrainte est davantage considérée comme un « coût d’opportunité ». Effectivement, la gestion d’un projet amène à faire des choix et donc à mettre des options de côté. Par exemple, cibler plus une partie du projet au détriment d’une autre. Cependant, il y a également des coûts d’opportunité externes tels que privilégier un autre projet avec un délai plus proche comme le rapport de stage qui se fait au détriment de la rédaction du mémoire. Cette contrainte a réellement dû être prise au sérieux et sa gestion était capitale pour l’exécution du projet.

Selon Paul Newton (2015), il y a trois questions primordiales à se poser avant de débiter un projet :

1. En quoi le projet rentre-t-il dans le cadre organisationnel ?
2. Comment peut-il évoluer au cours du temps ?
3. Quelles compétences sont requises pour mener à bien le projet ?

Au regard de mon projet qui est la rédaction de mon travail de fin d’études, j’ai tout d’abord eu le devoir d’analyser si mon plan d’action répondait aux normes du cadre organisationnel et institutionnel de l’université. Comme indiqué ci-dessus, ce ne fut pas chose aisée car j’ai dû m’assurer par l’appui de deux personnes clés que mon sujet et le projet lié étaient bien en relation avec ma spécialité d’étude, « performance management and control ». Après mûre réflexion, cet objectif est rempli pour diverses raisons. Ce travail peut servir aux travailleurs frontaliers qui voudraient comprendre, analyser, gérer et surtout améliorer leur situation fiscale, qui leur est actuellement très floue. Dès lors, cet ouvrage est sans conteste relatif à la spécialisation de mon master et rentre donc dans ce cadre organisationnel et institutionnel.

Deuxièmement, un projet tel que la rédaction d'un mémoire passe par des étapes-clés qui vont déterminer l'évolution du projet au cours du temps. Ces étapes sont essentielles dans l'évolution du projet et chaque étape peut nous faire sortir du tracé prévu initialement dans notre plan d'attaque. Nous avons identifié les différentes étapes qui ont été déterminantes à la bonne dynamique du projet.

1. La première étape, et non des moindres, fut de trouver un sujet intéressant où une réelle problématique existait. Pour ce faire, j'ai lu un nombre incalculable d'articles dans la presse diversifiée sur des sujets économiques et fiscaux. Etant donné que la fiscalité est un domaine qui a toujours éveillé ma curiosité, je n'ai pas hésité longtemps avant de trouver une problématique s'y rapportant : les difficultés que connaissent les travailleurs frontaliers dans leur situation fiscale. (Avril 2016)
2. Après avoir arrêté le thème, il me fallait vérifier si le sujet était exploitable et si je pouvais en faire un titre entrant dans le cadre de mes études. En conséquence, j'ai creusé le sujet en m'informant sur divers média tels que les journaux, internet ou des documentaires télévisés. Une fois plus instruit dans ce domaine, j'ai ciblé un problème bien précis qui me semblait intéressant. (Mai 2016)
3. Ultérieurement, j'ai eu une discussion avec Mr Hermans à l'égard de ce sujet pour avoir un avis extérieur. Ce dernier m'a confirmé son intérêt pour la thématique et a accepté d'être mon promoteur pour me guider dans la bonne réalisation du projet. Néanmoins, Mr Hermans m'a averti que le sujet était de loin trop vaste et qu'il fallait que je définisse un périmètre précis pour ne pas m'égarer. De commun accord, j'ai décidé de cibler ma problématique sur les situations complexes fiscales qui touchent les travailleurs frontaliers belges au Luxembourg. (Mai 2016)
4. L'étape suivante était d'élaborer un plan d'attaque qui me permettrait d'avoir une ligne de conduite à suivre en déterminant les étapes-clés pour construire mon projet. Pour ce faire, j'ai d'abord rassemblé une littérature scientifique sur laquelle je pouvais me baser. (Septembre 2016). Cependant, j'ai dû privilégier d'autres projets académiques au premier trimestre au détriment de la rédaction du mémoire même si j'ai pu réaliser les résumés des différents ouvrages littéraires que j'avais consultés. (Décembre 2016)
5. Une des contraintes principales qui a affecté mon projet est la réalisation de mon stage au second trimestre. Celui-ci m'a empêché d'être concentré à temps plein sur mon projet, ce qui m'a amené à prendre la sage décision de rendre celui-ci le 16 août 2017.

Ce fut donc une péripétie essentielle qui m'a obligé à changer de direction par rapport à celle qui était prévue dans le plan initial. J'ai donc choisi de reprendre le projet avec une concentration exclusive à partir de la mi-mai 2017.

6. Au cours du mois de mai, j'ai débuté la rédaction de ma revue littéraire en prenant, comme base légale, les différentes conventions et circulaires conclues entre la Belgique et le Luxembourg ainsi que des auteurs belges, luxembourgeois et internationaux pour ma base scientifique. Tout en réalisant cette revue littéraire, j'avais des entretiens à accomplir durant le mois de mai, ce qui m'a permis de varier la théorie avec de la pratique et de compléter chacune des parties. Le choix de ma méthodologie s'est porté sur une analyse qualitative beaucoup plus justifiée qu'une analyse quantitative à l'égard de notre thématique.
7. Une fois la revue littéraire réalisée, l'analyse des interviews déjà réalisés au cours du mois de mai se devait de prendre place. J'ai décidé de concrétiser une analyse horizontale pour apporter le plus de valeur ajoutée possible. Au cours de ce mois de juin, je poursuivais d'autres entretiens pour améliorer mon panel d'intervenants. (Juin 2017)
8. Le plan se tenait à la suite logique. Une fois les analyses de la partie pratique réalisées, il me restait les recommandations à rédiger, basées sur la partie théorique et complétées par l'analyse de nos différents intervenants. La conclusion était tout naturellement liée à cette partie essentielle. (Juillet 2017)
9. La dernière étape du projet a consisté en la relecture du mémoire par des personnes externes. En effet, en rédigeant notre sujet, nous sommes plongés dans notre travail sans nécessairement nous remettre en question. Il est dès lors primordial que des tiers relisent le travail et en fassent des critiques constructives. (Août 2017)

Enfin, la réponse à la troisième question se situe par rapport à l'évolution de mon cursus. Effectivement, les compétences requises à la construction du mémoire sont le fruit de l'addition des bases théoriques apprises tout au long de mon parcours scolaire. Pour illustrer, les cours de gestion permettent d'appréhender un travail comme celui-ci alors que les cours de droit ou d'économie m'ont servi comme pilier théorique ainsi que d'autres cours plus littéraires pour mettre en place une méthodologie.

La combinaison des trois questions ci-dessus m'a dès lors permis de diriger mon projet pour arriver à un travail final de qualité. La réalisation du mémoire s'est dès lors déroulée comme un vrai projet en passant par les quatre phases fondamentales (Newton, 2015) que sont les phases d'initiation, de planification, d'exécution et de clôture. Ajoutons également que pour ce type de projet, le réseau de personnes dont nous nous entourons est très important et va pouvoir nous orienter dans la bonne direction.

Nous pouvons conclure en affirmant que la gestion de projet est une activité complexe qui requiert une structure, des procédures et des processus appropriés pour le projet (Newton,2015) , ce que nous avons dès lors accompli lors de l'établissement de ce mémoire.

**Annexe II : article 15 du modèle de convention de l'OCDE (Source : OCDE)**

**ARTICLE 15  
REVENUS D'EMPLOI**

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

## Annexe III : accord amiable- règle de tolérance de 24 jours (Source : Fisconet)

### ACCORD AMIABLE

conclu sur base de l'article 25, § 3 de la  
Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition et  
concernant le traitement fiscal des professions dépendantes

Sur base de l'article 25, § 3 de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et le Protocole final y relatif, signés à Luxembourg, le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant, signé à Bruxelles, le 11 décembre 2002, et par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, signés à Bruxelles, le 16 juillet 2009,

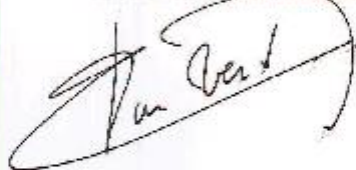
les autorités compétentes des deux États sont convenues des dispositions suivantes relatives à l'application de l'article 15, § 1er de la Convention et du § 8 du Protocole final.

- 1) La répartition du pouvoir d'imposition entre les deux États contractants s'effectue selon les principes figurant dans les commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E.
- 2) Par dérogation au point 1 et sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux États contractants, un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable, est physiquement présent dans le premier État et/ou dans un État tiers pour y exercer un emploi durant une ou des périodes n'excédant pas au total 24 jours, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre État durant toute la période imposable.
- 3) L'accord entrera en vigueur le jour de sa signature et sera applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations des périodes imposables prenant cours le 1<sup>er</sup> janvier 2015.
- 4) La Convention préventive de la double imposition du 17 septembre 1970 sera complétée dans les meilleurs délais par un Avenant confirmant le présent accord amiable.

EN FOI DE QUOI les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent Accord.

FAIT à Luxembourg, le 16 mars 2015 en double exemplaire en langues néerlandaise et française, les deux textes faisant également foi.

POUR LE ROYAUME DE BELGIQUE



POUR LE GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG



## Annexe IV : vade-mecum sur la charge de la preuve (Source : Fisconet)

### VADEMECUM

#### Présence physique sur le territoire d'un Etat : preuves

Un contribuable peut se prévaloir des dispositions d'une Convention préventive de la double imposition pour obtenir une exemption ou une réduction d'impôt. Il appartient, toutefois, au contribuable d'établir que les conditions prévues par la Convention pour l'octroi de l'exemption ou de la réduction d'impôt sont bien réunies dans son chef.

Sur base de l'article 25, § 3, de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune complétée par l'Avenant du 11 décembre 2002 et l'Avenant du 16 juillet 2009 – ci-après « la convention » – les autorités compétentes des deux Etats contractants ont convenu de ce qui suit en ce qui concerne l'application de l'article 15 de la convention.

#### 1. Charge de la preuve

**Côté belge**, un habitant du Royaume est imposable en Belgique sur son revenu mondial, y compris par conséquent sur ses revenus d'origine étrangère (article 5 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après « CIR 92 »). Pour justifier l'imposition en Belgique des revenus de ce résident, l'Administration fiscale belge doit seulement établir que les conditions de taxation énoncées par les dispositions du CIR 92 sont bien réunies en ce qui concerne les revenus de celui-ci.

Les principes généraux en matière de charge de la preuve en matière fiscale sont issus du droit commun et, en particulier, des articles 1315 du Code civil ("Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré, doit justifier le paiement ou le fait qui produit l'extinction de son obligation") et 870 du Code judiciaire ("Chacune des parties a la charge de prouver les faits qu'elle allègue"). En vertu de ces dispositions, chaque partie doit prouver ses prétentions. Il appartient donc au demandeur d'établir les faits qu'il allègue.

Par application de ces principes, le contribuable supporte la charge de la preuve lorsqu'il revendique une exonération basée sur la Convention. A défaut d'éléments probants, l'exemption ne peut être accordée.

**Côté luxembourgeois**, un résident du Grand-Duché est soumis à l'impôt sur le revenu au Luxembourg en raison de son revenu tant indigène qu'étranger (article 2 de la loi modifiée concernant l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967). Le droit fiscal luxembourgeois est caractérisé par la liberté dans l'administration de la preuve. Il n'y a pas de preuve légale qui serait admise à l'exclusion de toute autre.

La charge de la preuve ne va pas en droit fiscal aussi loin qu'en droit civil. Il appartient cependant au contribuable d'apporter et de prouver les faits et circonstances qu'il estime de le libérer de l'imposition ou en diminuer la charge (paragraphe 171, 205 (1) et 164 (1) de la loi générale des impôts). Les limites de la charge de la preuve résultent en revanche d'un

principe de droit positif qui consiste à exiger la preuve des affirmations faites par le contribuable que dans la mesure où la preuve peut raisonnablement être exigée.

## 2. Types de preuves

La preuve du droit à l'exonération peut être apportée par le contribuable par tout moyen de droit sauf le serment.

La démonstration la plus fréquente qui sera exigée du contribuable, résident d'un Etat, sera sa présence physique sur le territoire de l'autre Etat. Il va de soi qu'il ne peut être exigé pour chaque jour une démonstration de la présence physique sur le territoire de l'autre Etat.

Par ailleurs, les exigences devront être modulées en fonction de :

- l'activité du contribuable (exemples ci-après)
- la distance domicile – travail
- l'activité de l'employeur : fabrique, banque, magasin, ... dont les besoins en personnel sur place sont avérés
- toute particularité propre à l'activité exercée

Une gradation est à prévoir en matière de preuves en fonction de l'activité exercée par le travailleur.

1. Les employés qui exercent une activité pour laquelle la présence sur le lieu de travail est indispensable (pour ces personnes il est impossible d'effectuer leur activité ailleurs)

p.ex. : la caissière dans un grand magasin, l'employé au guichet d'une banque/société d'assurance, l'infirmière dans un hôpital, l'ouvrier ou le technicien d'entretien dans une usine,....

Pour ces employés, il suffit de présenter un contrat de travail dans lequel il est clairement mentionné quelles sont les fonctions exercées et l'endroit où elles sont exercées. Si cela n'est pas repris de manière explicite dans le contrat, une attestation de l'employeur doit être jointe.

2. Les employés qui exercent une activité pour laquelle la présence sur un lieu de travail fixe n'est pas exigée, voire pas du tout probable (ici, il s'agira en grande partie des professions itinérantes).

p.ex. : le représentant de commerce, l'infirmière à domicile, les chauffeurs de camions (auxquels l'article 15, § 3 ne s'applique pas), le technicien itinérant,...

Pour ces employés, un contrat de travail et/ou l'attestation de l'employeur ne sont pas suffisants. Ces personnes doivent pouvoir fournir annuellement une preuve de leur présence physique sur le territoire luxembourgeois. Cette preuve peut être fournie entre autres au moyen du kilométrage du véhicule, des bons de commande des clients, des factures, des comptes rendus de réunions, d'extraits d'ordre du jour, de factures de GSM, documents afférent à des chantiers (le lieu précis) où la présence du contribuable est exigée,...



3. Les employés qui exercent une activité pour laquelle le travail peut être exécuté sur un lieu de travail fixe mais peut aussi nécessiter de travailler en déplacement (à la maison ou ailleurs).

p.ex. : l'ouvrier sur un chantier, le conseiller, le comptable,...

Pour cette catégorie d'employés un contrat de travail et/ou l'attestation de l'employeur ne sont pas suffisants. Ces personnes doivent pouvoir fournir annuellement une preuve de leur présence physique sur le territoire luxembourgeois. Cette preuve peut être fournie entre autres au moyen du kilométrage du véhicule, des titres de transport datés pour le train, l'autobus, l'avion, les listes d'adresses des clients visités, les factures, des comptes rendus de réunions, d'extraits d'ordre du jour, de factures GSM, de fiches personnelles ou état du personnel en ce qui concerne les présences ou l'enregistrement du temps...

De manière générale, parmi les documents susceptibles de constituer des preuves peuvent être cités (liste non exhaustive) :

- le contrat de travail (indispensable mais parfois insuffisant en raison de la nature de l'activité exercée)
- les bulletins de paie avec retenue d'impôt (constituent un indice, sans être comme tels déterminants)
- l'avis d'imposition dans un autre Etat (constitue un indice, sans être comme tel déterminant)
- les feuilles nominatives de pointage des heures de travail
- les documents de transport nominatifs (billets de train, tickets d'avion, ...)
- les documents non nominatifs liés aux déplacements (preuves de péage, contraventions routières, ...)
- les factures d'achat de carburant
- factures nominatives en rapport avec des frais de séjour (hôtel, location de voiture, ...)
- les listes de présence à des réunions (extrait de procès-verbal, ...)
- les documents relatifs à des achats de matériel, nourriture, dans l'Etat d'activité (factures de cartes de crédit, tickets de caisse, ...)
- les factures de téléphonie mobile (roaming)
- les ordres de mission nominatifs
- les documents relatifs à des chantiers (localisation précise) sur lesquels la présence du travailleur est requise
- ...

Exceptionnellement et pour autant que la situation du travailleur n'ait pas évolué (même employeur, mêmes fonctions, même lieu d'activité), les preuves réunies pour une année récente pourront être invoquées pour attester de la présence au cours d'une année antérieure.

## Annexe V : circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) dd. 01.06.2015

(Source : Fisconet)

### A. INTRODUCTION

1. Conformément à l'article 15, § 1<sup>er</sup>, de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition conclue le 17.09.1970, les rémunérations qu'un résident de l'un des deux Etats contractants reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Le paragraphe 8 du Protocole final, inséré par l'article IX de l'Avenant à la Convention signé le 11.12.2002, précise qu'un emploi est exercé dans l'autre Etat lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet autre Etat, c.-à-d. lorsque le salarié est physiquement présent dans cet autre Etat pour y exercer cette activité.

3. Il s'ensuit qu'à défaut d'être physiquement présent dans l'autre Etat pour y exercer son activité, le travailleur est en principe imposable dans l'Etat de sa résidence à raison des rémunérations tirées d'un emploi exercé dans ce dernier Etat ou dans un Etat tiers (s'il existe une convention préventive de la double imposition entre l'Etat de résidence et cet Etat tiers, il est supposé que le séjour ou l'activité exercée dans cet Etat tiers n'excède pas 183 jours : v. exemple du point 6, ci-après).

4. Sous couvert de l'article 25, § 3, de la Convention, les Ministres des finances belge et luxembourgeois ont signé le 16.03.2015 un accord amiable en exécution duquel, par dérogation au point 3 ci-dessus, l'Etat de résidence renonce à imposer certaines rémunérations, bien que celles-ci soient liées à une activité effectivement exercée sur son territoire ou sur le territoire d'un Etat tiers (v. annexe 1).

5. La présente circulaire a pour objet de préciser les modalités pratiques d'application de l'accord amiable.

### B. SITUATIONS VISEES

6. Sont prioritairement visés les travailleurs, résidents de l'un des deux Etats contractants, qui exercent habituellement une activité salariée sur le territoire de l'autre Etat, généralement au service d'un employeur établi dans ce même Etat, mais qui sont amenés à exercer sporadiquement leur emploi dans l'Etat de leur résidence ou dans un Etat tiers.

7. Le point 2 de l'accord amiable introduit une tolérance par laquelle, « *un résident d'un Etat contractant qui exerce un emploi dans l'autre Etat contractant et qui, au cours d'une période imposable, est physiquement présent dans le premier Etat et/ou dans un Etat tiers pour y exercer un emploi durant une ou des périodes n'excédant pas au total 24 jours, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre Etat durant toute la période imposable* ». Lorsque le seuil des 24 jours est dépassé, il va de soi que, seules, les règles habituelles sont applicables (v. points 1 à 3).

#### Exemple

Un habitant du Royaume est au service d'un employeur établi au Grand-Duché de Luxembourg qui ne dispose d'aucun établissement stable à l'étranger. Au cours de l'année 2015, il travaille durant 230 jours selon la répartition suivante :

Lieux d'activité			Lieux d'imposition		
Luxembourg	Belgique	Allemagne	Luxembourg	Belgique	Allemagne
230 j.	0 j.	0 j.	230 j.	0 j.	0 j.
100 j.	0 j.	130 j.	100 j.	130 j.*	0 j.
0 j.	30 j.	200 j.	0 j.	30 j.	200 j.
200 j.	15 j.	15 j.	200 j.	30 j.*	0 j.
206 j.	12 j.	12 j.	230 j. **	0 j.	0 j.

\* Pour mémoire, le droit d'imposer les rémunérations résultant de l'activité exercée en Allemagne durant une période ou des périodes n'excédant pas 183 jours par année civile revient à la Belgique (application de la « règle des 183 jours » prévue à l'article 15, § 2, de la Convention belgo-allemande du 11.04.1967).

\*\* Sur la base de l'accord amiable, le Luxembourg est autorisé à imposer les rémunérations correspondant aux 24 jours d'activité en Belgique et en Allemagne.

8. La tolérance dont il s'agit s'applique sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par la Belgique ou le Grand-Duché de Luxembourg. Autrement dit, cette règle ne peut avoir pour effet de permettre à l'un des deux Etats de capter un pouvoir d'imposition que l'autre Etat a accepté de céder au travers d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un Etat tiers.

#### Exemple

Un habitant du Royaume est au service d'un employeur établi au Grand-Duché de Luxembourg qui ne dispose d'aucun établissement stable à l'étranger. Au cours de l'année 2015, il travaille durant 230 jours selon la répartition suivante :

Lieux d'activité			Lieux d'imposition		
Luxembourg	Belgique	France	Luxembourg	Belgique	France
200 j.	15 j.	15 j.	200 j.	15 j.	15 j.*
206 j.	4 j.	20 j.	210 j. **	0 j.	20 j.*

\* L'article 11, § 2, a, 2°, de la Convention préventive de la double imposition conclue le 10.03.1964 entre la Belgique et la France exige que l'employeur soit établi dans l'Etat de résidence du travailleur (ici, la Belgique) pour que la « règle des 183 jours » s'applique. A défaut, le pouvoir d'imposition reste acquis à la France, Etat d'activité.

\*\* L'accord amiable est en principe applicable puisque les jours de présence physique pour exercer une activité en Belgique, Etat de résidence, et la France, Etat tiers, n'excèdent pas au total 24 jours. Toutefois, au regard de la Convention franco-belge, le droit d'imposer les rémunérations se rapportant aux 20 jours d'activité exercée sur le sol français revient à la France. A défaut, pour la Belgique, d'être en mesure de céder un droit d'imposition dont elle ne dispose pas sur ces rémunérations, l'accord aura donc pour effet de conférer au Luxembourg un droit d'imposition limité aux rémunérations des 4 jours d'activité sur le sol belge. A noter que l'exonération des rémunérations se rapportant à l'emploi exercé en France se fonde sur la Convention franco-belge. Il en résulte que ces rémunérations sont prises en considération, non seulement pour déterminer le taux d'imposition applicable aux autres revenus éventuels du travailleur (application combinée de l'article 19, A, 4, de ladite Convention et de l'article 155, CIR 92), mais également pour calculer les taxes additionnelles à l'IPP (application combinée de l'article 3 de l'Avenant à la Convention signé le 12.12.2008 et de l'article 466bis, CIR 92).

## C. COMMENT CALCULER LES 24 JOURS ?

### 1. Règle générale

9. Les 24 jours faisant l'objet de l'accord s'entendent des jours durant lesquels le travailleur est physiquement présent dans l'Etat de sa résidence et/ou dans un Etat tiers pour y exercer un emploi. Toute fraction de journée, même brève, compte comme journée entière de présence pour le calcul des 24 jours.

10. Toutefois, lorsqu'au cours d'une même journée, le travailleur est physiquement présent pour partie dans l'Etat de sa résidence et pour partie dans un Etat tiers, les fractions de journée sont à comptabiliser à hauteur d'un seul jour, quel que soit le nombre d'heures de présence effective sur le territoire de chacun des deux Etats.

### Exemple

Un habitant du Royaume est au service d'un employeur établi au Grand-Duché de Luxembourg qui ne dispose d'aucun établissement stable à l'étranger. Au cours de l'année 2015, il travaille durant 230 jours selon la répartition suivante :

#### 1<sup>ère</sup> éventualité

<b>Luxembourg</b>	<b>Lieux d'activité</b>				<b>Décompte des 24 jours</b>
	<b>Belgique</b>		<b>Pays-Bas</b>		
	<b>Date</b>	<b>Nombre de jours</b>	<b>Date</b>	<b>Nombre de jours</b>	
	02.02-06.02	5			5
			08.04-10.04	3	3
			22.06-26.06	5	5
	01.07 (AM)	0,5	01.07 (PM)	0,5	1
	14.09-18.09	5			5
			12.10-16.10	5	5
206 j.		10,5 j.		13,5 j.	24 j.
		230 j.			

Les deux demi-journées (01.07, AM et PM) interviennent à hauteur d'une seule journée dans le décompte. Le nombre de jours de présence physique du travailleur en Belgique (Etat de résidence) et aux Pays-Bas (Etat tiers) n'excède pas au total 24 jours de sorte qu'en exécution de l'accord amiable, le Grand-Duché de Luxembourg dispose du droit d'imposer la rémunération correspondant aux 230 jours d'activité.

#### 2<sup>e</sup> éventualité

<b>Luxembourg</b>	<b>Lieux d'activité</b>				<b>Décompte des 24 jours</b>
	<b>Belgique</b>		<b>Pays-Bas</b>		
	<b>Date</b>	<b>Nombre de jours</b>	<b>Date</b>	<b>Nombre de jours</b>	
	02.02-06.02	5			5
			08.04-10.04	3	3
			22.06-26.06	5	5
	01.07 (AM)	0,5			1
	14.09-18.09	5			5
			12.10-16.10	5	5
			08.12 (PM)	0,5	1
206 j.		10,5 j.		13,5 j.	25 j.
		230 j.			

Les deux demi-journées (01.07, AM et 08.12, PM) doivent être comptabilisées comme deux journées entières (v. point 8). Le nombre de jours de présence physique du travailleur en Belgique (Etat de résidence) et aux Pays-Bas (Etat d'activité) excédant dans ce cas le seuil des 24 jours autorisé par l'accord amiable, le Grand-Duché de Luxembourg dispose d'un pouvoir d'imposition limité aux rémunérations afférentes à l'activité exercée sur son sol durant 206 jours. Pour sa part, la Belgique dispose du droit d'imposer les rémunérations se rapportant aux 24 autres journées (v. point 23, ci-après).

## 2. Journées à inclure dans le quantum des 24 jours

11. La tolérance de 24 jours prévue par l'accord amiable doit s'apprécier de manière stricte. Il s'ensuit que toute journée ou fraction de journée au cours de laquelle le travailleur est physiquement présent dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers doit être comprise dans le quantum de jours sans égard au caractère productif, ou non, de l'emploi exercé. Ainsi, outre les jours ouvrés proprement dits, sont notamment à inclure :

- les journées ou fractions de journée de formation suivie dans l'Etat de résidence ou dans un Etat tiers;
- les journées ou fractions de journée durant lesquelles le travailleur assure une permanence ou un service de garde.

## 3. Journées à exclure du quantum des 24 jours

12. Les périodes durant lesquelles la présence physique du travailleur dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers n'est pas justifiée par l'exercice de l'emploi sont par contre à exclure du quantum de jours. Tel est, entre autres, le cas :

- des week-ends et jours fériés, à moins que le travailleur n'assure une permanence ou un service de garde;
- des périodes de congé (vacances, maternité, parental, ...);
- des périodes d'inaptitude au travail pour cause de maladie ou d'accident, quelle que soit la cause, professionnelle ou privée, de l'inaptitude;
- des journées ou fractions de journée consacrées à la fonction de délégué syndical;
- des périodes durant lesquelles le travailleur se déclare en grève;
- des journées ou fractions de journée nécessaires à des visites médicales;
- des journées ou fractions de journée au cours desquelles un travailleur est exclusivement en transit, dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers, en vue de rejoindre un lieu de travail;
- des journées ou fractions de journée dues à des cas de force majeure (grève inopinée des moyens de transport, p.ex.);
- des journées ou fractions de journée au cours desquelles le travailleur exerce une activité non visée à l'article 15, § 1<sup>er</sup>, de la Convention belgo-luxembourgeoise (en tant qu'indépendant, administrateur, fonctionnaire, ...).

## 4. Cas particuliers

### 4.1 Télétravail

13. Toute journée au cours de laquelle le travailleur exerce son emploi à domicile (télétravail, p.ex.) participe au décompte des 24 jours tolérés par l'accord amiable. Une fraction de journée équivaut à une journée entière de présence physique dans l'Etat de résidence du salarié.

14. Cette situation est distincte de celle du travailleur qui, résidant dans un Etat contractant, est autorisé par son employeur à exercer son emploi dans l'autre Etat contractant selon des horaires décalés. Dans de telles circonstances, il n'est pas rare que le travailleur exerce malgré tout une partie infime de son activité à domicile. La fraction de journée éventuellement dédiée à cette activité ne constitue en aucun cas une période de présence physique dans l'Etat de résidence, susceptible d'être incorporée au quantum de jours stipulé par l'accord amiable.

#### Exemple

Un habitant du Royaume occupe un emploi salarié au Grand-Duché de Luxembourg. Afin de lui éviter les embarras de circulation, son employeur l'autorise à commencer sa journée de travail à 10 h. Chaque matin, avant de rejoindre son lieu de travail, le travailleur concerné prend connaissance des messages déposés dans sa boîte électronique professionnelle, depuis son domicile. La fraction de journée, marginale dans ce cas, que le travailleur consacre à la lecture de ses messages ne peut être assimilée à de la présence physique dans l'Etat de résidence pour y occuper un emploi. L'intégralité des rémunérations est par conséquent imposable au Luxembourg.

### 4.2 Travail à temps partiel

15. Lorsque le travailleur, résident de l'un des deux Etats contractants, exerce un emploi sur le territoire de l'autre Etat contractant dans le cadre d'un contrat à temps partiel, il sera réputé exercer son emploi dans cet autre Etat si, au cours d'une période imposable, il est physiquement présent dans l'Etat de sa résidence et/ou dans un Etat tiers pour y exercer un emploi durant une ou des périodes n'excédant pas un total de 24 jours à réduire proportionnellement aux prestations prévues au contrat. Le nombre de jours obtenu doit être arrondi à l'unité supérieure.

#### Exemple

Le contrat d'emploi d'un habitant du Royaume exerçant une activité salariée sur le territoire grand-ducal prévoit des prestations réduites à 80 % du temps normal de travail. Sur la base de l'accord amiable, les rémunérations se rapportant à une activité exercée en Belgique et/ou dans un Etat tiers resteront imposables au Luxembourg si la présence physique de ce travailleur en Belgique et/ou dans l'Etat tiers n'excède pas au total 20 jours au cours de la période imposable (soit  $24 \text{ jours} \times 80 \% = 19,2 \text{ jours}$  arrondis à 20 jours).

16. Il est possible que le travailleur, résident de l'un des deux Etats contractants, exerce une activité salariée sur le territoire de l'autre Etat contractant dans le cadre de plusieurs contrats à temps partiel distincts. Dans ce cas, le seuil des 24 jours dont question dans l'accord amiable est à réduire proportionnellement aux prestations prévues par chaque contrat pris distinctement. Le nombre de jours obtenu pour chacun des contrats est à arrondir à l'unité supérieure, étant entendu que le total des jours cumulés ne peut excéder, pour l'ensemble des contrats, 24 jours au cours d'une période imposable.

#### Exemple

Un habitant du Royaume a conclu deux contrats de travail à prestations réduites (60 % et 40 % du temps normal de travail), en exécution desquels il exerce une activité salariée sur le sol grand-ducal. Ce travailleur est amené à exercer occasionnellement son emploi en Belgique et aux Pays-Bas de la manière suivante (cas 1, 2 et 3).

	Seuil (accord amiable)		Activité (Belgique et Pays-Bas)		
	Réduit (par contrat)	Cumulé	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Contrat 1 (60 %)	15 j. (24 x 60 % = 14,4)	24 j.	13 j.	15 j.	10 j.
Contrat 2 (40 %)	10 j. (24 x 40 % = 9,6)		10 j.	10 j.	13 j.
<b>Imposition</b>			Luxembourg (23 j.)	Belgique (25 j.)	Luxembourg (10 j.)  Belgique  (13 j.)

#### Cas 1

Le nombre de journées (23) durant lesquelles le travailleur est physiquement présent en Belgique et aux Pays-Bas pour y exercer un emploi n'excède pas le seuil des 24 jours prévu par l'accord amiable. Par ailleurs, les seuils respectivement fixés à 15 jours (contrat 1) et à 10 jours (contrat 2) ne sont pas dépassés. Sur la base de l'accord, le Luxembourg est en droit d'imposer les rémunérations afférentes à l'activité exercée en Belgique et aux Pays-Bas.

#### Cas 2

Le nombre de journées (25) durant lesquelles le travailleur est physiquement présent en Belgique et aux Pays-Bas pour y exercer un emploi excède le seuil des 24 jours prévu par l'accord amiable. Bien que les seuils fixés individuellement pour chacun des contrats ne soient pas dépassés, l'accord n'est pas applicable et la Belgique est en droit d'imposer les rémunérations se rapportant à l'activité exercée durant 25 jours sur les sols belge et néerlandais.

#### Cas 3

Le nombre de journées (23) durant lesquelles le travailleur est physiquement présent en Belgique et aux Pays-Bas pour y exercer un emploi n'excède pas le seuil des 24 jours fixé par l'accord amiable de sorte que celui-ci est à première vue applicable. Toutefois, dans la mesure où l'activité exercée pendant 13 jours en Belgique et aux Pays-Bas en exécution du contrat 2 excède le seuil réduit proportionnellement aux prestations prévues (soit 10 j.), l'accord ne couvre pas cette partie de la rémunération, imposable dès lors en Belgique. Le Luxembourg est habilité à imposer la partie de la rémunération relative à l'activité exercée pendant 10 jours en Belgique et aux Pays-Bas dans le cadre du contrat 1, dès lors que le seuil réduit en proportion des prestations stipulées par celui-ci (soit 15 jours) n'est pas dépassé.

17. L'accord amiable n'est applicable qu'aux contrats en exécution desquels le travailleur, résident de l'un des deux Etats contractants (Belgique ou Luxembourg), exerce principalement son emploi dans l'autre Etat contractant (Belgique ou Luxembourg, selon le cas). Pour déterminer le quantum de jours stipulé par l'accord, il convient d'ignorer les journées durant lesquelles le travailleur se trouve dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers pour y occuper un emploi sans aucun lien avec l'activité exercée dans l'autre Etat contractant (Belgique ou Luxembourg).

#### Exemple

Un habitant du Royaume a conclu deux contrats de travail à mi-temps. Le premier conduit ce travailleur à exercer son emploi sur le territoire grand-ducal, à l'exception de 10 jours de télétravail

effectué au départ de son domicile en Belgique. Le travail fourni en exécution du second contrat, conclu avec un employeur belge, est réalisé exclusivement sur le sol belge.

Conformément à l'accord amiable, le Luxembourg est autorisé à imposer la totalité des rémunérations liées au premier contrat. Le travailleur, résident belge dont l'activité est principalement réalisée sur le sol grand-ducal, est physiquement présent en Belgique pour y exercer son emploi durant une ou des périodes (10 jours) qui, en l'occurrence, n'excèdent pas 12 jours (soit 24 jours x 50 %).

Le contexte dans lequel s'inscrit le second contrat (résident belge exerçant son activité exclusivement en Belgique) est totalement différent de celui couvert par l'accord amiable de sorte que les journées de présence en Belgique nécessitées par ce second contrat ne peuvent être prises en considération pour évaluer la tolérance mise en place par l'accord.

#### 4.3 Période imposable ne coïncidant pas avec l'année civile

18. La tolérance de 24 jours prévue par l'accord amiable s'apprécie par période imposable. A défaut d'être plus amplement définie par la Convention belgo-luxembourgeoise, la période imposable correspond en principe à l'année civile au cours de laquelle les rémunérations sont perçues (articles 200, a et 204, 3<sup>o</sup>, b, AR/CIR 92).

19. Selon l'article 203, § 1<sup>er</sup>, AR/CIR 92, lorsque les contribuables ne réunissent qu'après le 1<sup>er</sup> janvier ou cessent de réunir avant le 31 décembre les conditions d'assujettissement à l'impôt, la période imposable est celle qui correspond à la partie de l'année au cours de laquelle ces conditions ont été réunies.

En pareille éventualité, le seuil des 24 jours prévu par l'accord amiable doit être réduit *pro rata temporis*. Tout mois entamé compte pour un mois entier.

##### Exemple

Un habitant du Royaume, au service d'un employeur luxembourgeois, exerce son emploi sur le sol grand-ducal. Chaque année, ses fonctions l'amènent à travailler en Allemagne durant quelques jours. L'intéressé perd la qualité d'habitant du Royaume le 03.10.2015.

En vertu de l'accord amiable, le Luxembourg conserve le droit d'imposer les rémunérations se rapportant à l'activité exercée sur le territoire allemand si, entre le 01.01.2015 et le 02.10.2015, la présence physique du travailleur en Allemagne n'excède pas au total 20 jours (soit 24 jours x 10/12).

20. Un raisonnement analogue peut être tenu lorsque le travailleur ne réunit qu'en cours d'année les conditions circonscrites dans l'accord amiable.

##### Exemple

Un habitant du Royaume a toujours travaillé en Belgique. Le 25.05.2015, l'opportunité lui est offerte d'occuper un poste au Grand-Duché de Luxembourg. Le contrat d'emploi prévoit la possibilité, pour ce travailleur, d'effectuer du télétravail au départ de son domicile.

Au titre de l'année 2015, l'accord amiable autorise le Luxembourg à imposer les rémunérations afférentes aux journées de télétravail si, depuis le 25.05.2015 jusqu'au 31.12.2015, la présence du travailleur en Belgique pour y exercer un emploi n'excède pas au total 16 jours (soit 24 jours x 8/12).



## D. DETERMINATION DE LA REMUNERATION

### 1. Règle générale

21. Dès l'instant où l'accord amiable trouve à s'appliquer, le travailleur, résident de l'un des deux Etats contractants, est imposable dans l'autre Etat contractant à raison des rémunérations qu'il perçoit au titre de l'activité salariée exercée dans cet Etat, dans l'Etat de sa résidence et/ou dans un Etat tiers autre que la France (v. point 8, ci-dessus).

Dans le cas contraire, le pouvoir d'imposition sera à répartir au regard des dispositions de l'article 15 de la Convention belgo-luxembourgeoise du 17.09.1970 et/ou, en ce qui concerne les habitants du Royaume, à la lumière de l'article 15 des autres conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique (ou de l'article 11 de la Convention franco-belge du 10.03.1964).

22. Pour ce qui est de la répartition éventuelle du pouvoir d'imposition entre Etats et de la détermination de la rémunération imputable à une activité exercée sur le territoire d'un Etat, il y a lieu de se référer à la circ. n° AAF/2005-0652 (AAF 8/2005) du 25.05.2005 et à son addendum du 11.10.2005, à lire en combinaison avec les derniers commentaires sur l'article 15 de la Convention modèle OCDE ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)).

### 2. Cas particuliers

#### 2.1 Travail partiel dans l'Etat de résidence (et/ou Etat tiers)

23. Toute journée au cours de laquelle le travailleur, résident de l'un des deux Etats contractants, exerce partiellement son activité dans l'Etat de sa résidence ou dans un Etat tiers est comptabilisée comme un jour entier pour le calcul du seuil de tolérance de 24 jours.

En cas de dépassement du seuil de tolérance, l'Etat de résidence du travailleur disposera du droit d'imposer les rémunérations dont le montant est toutefois déterminé en fonction du temps réellement affecté à l'activité exercée sur son sol ou sur le territoire de l'Etat tiers.

#### Exemple 1

Un habitant du Royaume, en poste au Luxembourg, a exercé des fonctions en Allemagne durant 20 demi-jours, ainsi qu'aux Pays-Bas durant 20 autres demi-jours.

Au regard des 40 jours à prendre en considération, le seuil de tolérance de 24 jours est largement dépassé et la Belgique est autorisée à imposer la rémunération correspondant à 20 jours d'activité (40 x 0,5 j.).

#### Exemple 2

Un habitant du Royaume exerce un emploi au grand-Duché de Luxembourg. Durant 30 jours, il a exercé une activité à hauteur de 5 heures par jour en Belgique, 3 autres heures étant prestées sur le territoire grand-ducal. La rémunération perçue au cours de l'année s'élève à 150.000 EUR et correspond à 230 journées de 8 heures de travail.

Compte tenu des 30 jours à prendre en considération, le seuil de tolérance de 24 jours est dépassé et la Belgique est autorisée à imposer une rémunération d'un montant de 12.228 EUR (soit 150.000/230 x 30 x 5/8) correspondant à 5 heures de travail par jour pendant 30 jours.

#### 2.2 Revenus de remplacement

24. Suite à certains événements, tels qu'une maladie ou un accident, le travailleur peut être contraint à interrompre son activité. Durant cette interruption, l'intéressé perçoit généralement des revenus destinés à compenser la perte temporaire de rémunérations qu'il subit.

Lorsqu'elles sont payées par l'un des deux Etats contractants, par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou par une personne morale ressortissant à son droit public, en exécution de la législation sociale dudit Etat, les allocations visant à compenser une perte temporaire de rémunérations sont imposables dans cet Etat, indépendamment du lieu où l'activité interrompue était exercée (application de l'article 18, § 2, de la Convention belgo-luxembourgeoise du 17.09.1970).

25. Quant aux versements éventuellement effectués en complément des allocations légales, ils suivent généralement le régime conventionnel appliqué aux rémunérations qu'ils remplacent compte tenu, le cas échéant, des termes de l'accord amiable.

### 2.3 Primes d'astreinte

26. Il arrive qu'un travailleur soit tenu, durant certains week-ends et jours fériés, de se tenir à la disposition de son employeur en vue, par exemple, d'une intervention d'urgence. En contrepartie de cette obligation, le travailleur perçoit généralement une rémunération supplémentaire sous la forme d'une prime d'astreinte.

27. L'obligation incombant ainsi au travailleur fait incontestablement partie de l'exercice de son emploi et ces journées de veille doivent être comptabilisées dans le quantum de jours prévu par l'accord amiable.

28. Contrairement à la rémunération ordinaire perçue par le travailleur, la prime d'astreinte n'est toutefois pas liée à l'exercice effectif d'une activité. La prime est due, indépendamment du fait que le travailleur soit, ou non, intervenu durant sa période de permanence. En conséquence, le droit d'imposer une prime d'astreinte reste toujours acquis à l'Etat de résidence du travailleur, par application de la partie liminaire de la première phrase de l'article 15, § 1, de la convention.

#### Exemple

Un habitant du Royaume exerce une activité salariée au Luxembourg. En exécution de son contrat d'emploi, ce travailleur est tenu d'assurer des permanences au départ de son domicile pour intervenir en Belgique.

<b>Jours de permanence (par an)</b>	<b>Jours d'intervention (par an)</b>	<b>Imposition</b>	
		<b>Rémunérations ordinaires</b>	<b>Primes d'astreinte</b>
20 j. (≤ 24 jours)	15 j.	Luxembourg (15 j.)	Belgique (20 j.)
30 j. (> 24 jours)	5 j.	Belgique (5 j.)	Belgique (30 j.)

### E. CHARGE DE LA PREUVE

29. Il ne peut être perdu de vue que l'accord amiable déroge notablement aux principes mis habituellement en place par les conventions préventives de la double imposition.

Comme tout régime dérogatoire, il doit être appliqué strictement et il incombe au contribuable d'apporter les éléments lui permettant de se prévaloir de l'accord amiable.

30. S'agissant de la démonstration d'une présence physique sur le territoire d'un Etat, les Ministres des finances belge et luxembourgeois se sont également accordés sur un vade-mecum en matière de preuves (v. annexe 2).

Principalement destiné à assurer une égalité de traitement des contribuables, ce vade-mecum introduit une gradation dans les preuves à administrer, en fonction de la nature de l'activité exercée. Il convient par ailleurs d'en étendre sa portée à l'ensemble des conventions conclues par la Belgique.

#### F. ENTREE EN VIGUEUR ET CONTACT

31. Conformément à son point 3, l'accord amiable est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations afférents aux périodes imposables prenant cours à partir du 01.01.2015.

32. Pour autant que nécessaire, l'attention est attirée sur le fait qu'en aucun cas, le contenu de l'accord amiable ne peut être invoqué pour les périodes imposables clôturées le 31.12.2014 ou antérieurement à cette date.

33. L'accord amiable sera confirmé par un Avenant complétant en ce sens la Convention belgo-luxembourgeoise du 17.09.1970.

34. Toute question en rapport avec la présente circulaire peut être posée par courriel à faire parvenir exclusivement à l'adresse suivante : [aagfisc.internat@minfin.fed.be](mailto:aagfisc.internat@minfin.fed.be).

#### ANNEXES

Pour l'Administrateur Grandes Entreprises, chargé temporairement de la fonction d'Administrateur général de la Fiscalité,

Sandra Knaepen  
Conseiller – Directeur

## Annexes VI: barèmes et classes d'imposition au Luxembourg (Source :

<http://www.guidedesimpots.lu/reforme-fiscale-2017/>

	Statut	Sans enfant	Avec enfant(s) ayant droit à une modération d'impôt*	Âgé de plus de 64 ans
<b>Frontalier</b>	<b>Célibataire</b>	1	1a	1a
	<b>Marié avec plus de 50% des revenus au Luxembourg</b>	2	2	2
	<b>Marié avec moins de 50% des revenus au Luxembourg</b>	1a	1a	1a
	<b>Divorcé ou Séparé depuis moins de 3 ans</b>	2	2	2
	<b>Divorcé ou Séparé depuis plus de 3 ans</b>	1	1a	1a
	<b>Veuf depuis moins de 3 ans</b>	2	2	2
	<b>Veuf depuis plus de 3 ans</b>	1a	1a	1a
<b>Résident</b>	<b>Célibataire</b>	1	1a	1a
	<b>Marié imposé collectivement</b>	2	2	2
	<b>Divorcé ou séparé depuis moins de 3 ans</b>	2	2	2
	<b>Divorcé ou séparé depuis plus de 3 ans</b>	1	1a	1a
	<b>Veuf depuis moins de 3 ans</b>	2	2	2
	<b>Veuf depuis plus de 3 ans</b>	1a	1a	1a

<b>Barème des revenus de 2017</b>		<b>Barème des revenus de 2016</b>	
<b>Pour la tranche de revenu imposable</b>	<b>%</b>	<b>Pour la tranche de revenu imposable</b>	<b>%</b>
De 0 € à 11.265 €	0 %	De 0 € à 11.265 €	0%
De 11.265 € à 13.137 €	8 %	De 11.265 € à 13.173 €	8 %
De 13.137 € à 15.009 €	9 %	De 13.173 € à 15.081 €	10 %
De 15.009 € à 16.881 €	10 %	De 15.081 € à 16.989 €	12 %
De 16.881 € à 18.753 €	11 %	De 16.989 € à 18.897 €	14 %
De 18.753 € à 20.625 €	12 %	De 18.897 € à 20.805 €	16 %
De 20.625 € à 22.569 €	14 %	De 20.805 € à 22.713 €	18%
De 22.569 € à 24.513 €	16 %	De 22.713 € à 24.621 €	20 %
De 24.513 € à 26.457 €	18 %	De 24.621 € à 26.529 €	22 %
De 26.457 € à 28.401 €	20 %	De 26.529 € à 28.437 €	24 %
De 28.401 € à 30.345 €	22 %	De 28.437 € à 30.345 €	26 %
De 30.345 € à 32.289 €	24 %	De 30.345 € à 32.253 €	28 %
De 32.289 € à 34.233 €	26 %	De 32.253 € à 34.161 €	30 %
De 34.233 € à 36.177 €	28 %	De 34.161 € à 36.069 €	32 %
De 36.177 € à 38.121 €	30 %	De 36.069 € à 37.977 €	34 %
De 38.121 € à 40.065 €	32 %	De 37.977 € à 39.885 €	36 %
De 40.065 € à 42.009 €	34 %	De 39.885 € à 41.793 €	38 %
De 42.009 € à 43.953 €	36 %	De 41.793 € à 100.000 €	39 %
De 43.953 € à 45.897 €	38 %	De 100.000 € à 9.999.999	40 %
De 45.897 € à 100.002 €	39 %		
De 100.002 € à 150.000 €	40 %		
De 150.000 € à 200.004 €	41 %		
De 200.004 € à 9.999.999 €	42 %		

**Annexe VII : exemple d'imposition individuelle avec réallocation** (Source : LCGB)

Situation : 2 personnes non-mariées, travaillant au Luxembourg

Avant le mariage :

	<i>Personne A</i>	<i>Personne B</i>
<b>Revenu annuel net</b>	50.000 €	20.000 €
<b>RTS (classe 1)</b>	9.743 €	921 €

Total impôt : 10.644 €

Ces deux personnes se marient. Le nouveau couple a donc 2 possibilités (hormis l'imposition individuelle, également statu quo)

<b>Imposition collective en classe 2</b>			<b>Imposition individuelle avec réallocation</b>		
	<i>Personne A</i>	<i>Personne B</i>		<i>Personne A</i>	<i>Personne B</i>
<b>Revenu annuel net</b>	50.000 €	20.000 €	<b>Revenu annuel propre</b>	50.000 €	20.000 €
<b>RTS (classe 2)</b>	3.437 €	3.000 €	<b>Réaffectation</b>	-15.000 €	+15.000 €
<b>+ Avances</b>	1.849 €		<b>Revenu imposable ajusté</b>	35.000 €	35.000 €
<b>Revenu imposable ajusté</b>	70.000 €		<b>Impôt en classe 1</b>	8.286 €	
<b>Impôt en classe 2</b>	8.286 €		<b>Taux moyen</b>	11,84 %	
<b>Taux moyen</b>	11,84 %		<b>Revenu propre</b>	50.000 €	20.000 €
			<b>RTS</b>	5.919 €	2.367 €
			<b>impôt total</b>	8.286 €	

## Annexe VIII : exemples de situations fiscales avec la nouvelle réforme luxembourgeoise (Source : <http://www.guidedesimpots.lu>)

► Exemple 2 : couple non-résidents mariés (un revenu au Luxembourg – un revenu à l'étranger), avec 2 enfants à charge

<b>Revenu conjoint 1 (imposable) au Luxembourg</b>	<b>: 55.000 €</b>
<b>Revenu conjoint 2 dans le pays de résidence</b>	<b>: 48.000 €</b>
Charges déductibles (intérêt emprunt immobilier, maison occupée depuis 2009)	: 5.800 €
Assurances (vie, Rc véhicule, décès, mutuelle)	: 2.500 €
Frais de garde et/ou domesticité	: 5.000 €

Année d'imposition	Retenue à la source	Déclaration obligatoire	Déclaration intéressante	Impôt total	Différence / 2016
2016	5.395 €	NON	NON	5.398	/
2017	4.445 €	NON	NON	4.445	- 953
2018	10.392 €	OUI	OUI	7.625 *	+ 2.227

\* Optimisation possible pour diminuer l'impôt de 2018 (s'il y a souscription au plafond déductible maximum des plans d'épargne prévoyance vieillesse et épargne logement), afin de d'arriver à un impôt inférieur à celui qui existait en 2016, soit pour 5.219 € (voir même 4.563 € si contribuable a moins de 40 ans).

► Exemple 3 : couple non-résidents mariés (un revenu au Luxembourg – un revenu à l'étranger), avec 2 enfants à charge

<b>Revenu conjoint 1 (imposable) au Luxembourg</b>	<b>: 135.000 €</b>
<b>Revenu conjoint 2 dans le pays de résidence</b>	<b>: 95.000 €</b>
Charges déductibles (intérêt emprunt immobilier, maison occupée depuis 2009)	: 5.800 €
Assurances (vie, Rc véhicule, décès, mutuelle)	: 2.500 €
Frais de garde et/ou domesticité	: 5.000 €

Année d'imposition	Retenue à la source	Déclaration obligatoire	Déclaration intéressante	Impôt total	Différence / 2016
2016	36.480 €	NON	NON	36.480	/
2017	34.093 €	NON	NON	34.093	- 2.387
2018	43.103 €	OUI	OUI	40.044 *	+ 3.564

\* Optimisation possible pour diminuer l'impôt de 2018 (s'il y a souscription au plafond déductible maximum des plans d'épargne prévoyance vieillesse et épargne logement), afin de d'arriver à un impôt le plus bas possible, soit pour 36.527 € (voir même inférieur à celui qui existait en 2016 si le contribuable a moins de 40 ans, soit 33.188 €).

# Annexe IX : affaire C-303/12: Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 12 décembre 2013

(Source : <http://publications.europa.eu>)

22.2.2014

FR

Journal officiel de l'Union européenne

C 52/15

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 12 décembre 2013 (demande de décision préjudicielle du Tribunal de première instance de Liège — Belgique) — Guido Imfeld, Nathalie Garcet/État belge

(Affaire C-303/12) (\*)

*(Liberté d'établissement — Égalité de traitement — Impôt sur le revenu — Législation visant à éviter les doubles impositions — Revenus perçus dans un État autre que l'État de résidence — Méthode de l'exonération avec réserve de progressivité dans l'État de résidence — Prise en compte partielle de la situation personnelle et familiale — Perte de certains avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale du travailleur)*

(2014/C 52/23)

Langue de procédure: le français

Jurisdiction de renvoi

Tribunal de première instance de Liège

Parties dans la procédure au principal

Parties requérantes: Guido Imfeld, Nathalie Garcet

Partie défenderesse: État belge

Objet

Demande de décision préjudicielle — Tribunal de première instance de Liège — Interprétation de l'art. 39 CE — Dispositions conventionnelles et nationales relatives à la double imposition — Revenus professionnels intégralement perçus et imposés dans un État membre autre que l'État de résidence — Prise en compte partielle de la situation personnelle et familiale dans l'État d'origine des revenus — Calcul de l'impôt sur le revenu dans l'État de résidence en application de la méthode d'exonération avec réserve de progressivité — Perte d'avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale

Dispositif

L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État et percevant à la fois des revenus dans ledit État et dans un autre État membre du bénéfice effectif d'un avantage fiscal déterminé, en raison de ses modalités d'imputation, alors que ce couple en bénéficierait si le conjoint ayant les revenus les plus importants ne percevait pas l'intégralité de ses revenus dans un autre État membre.

(\*) JO C 287 du 22.09.2012

Arrêt de la Cour (quatrième chambre) du 12 décembre 2013 (demande de décision préjudicielle du Consiglio di Stato — Italie) — Ministero dello Sviluppo Economico, Autorità per la Vigilanza sui Contratti Pubblici di lavori, servizi e forniture/Soa Nazionale Costruttori — Organismo di Attestazione Spa

(Affaire C-327/12) (\*)

*(Articles 101 TFUE, 102 TFUE et 106 TFUE — Entreprises publiques et entreprises auxquelles les États membres accordent des droits spéciaux ou exclusifs — Entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général — Notions — Organismes chargés de vérifier et de certifier le respect des conditions requises par la loi par les entreprises réalisant des travaux publics — Article 49 TFUE — Liberté d'établissement — Restriction — Justification — Protection des destinataires des services — Qualité des services de certification)*

(2014/C 52/24)

Langue de procédure: l'italien

Jurisdiction de renvoi

Consiglio di Stato

Parties dans la procédure au principal

Parties requérantes: Ministero dello Sviluppo Economico, Autorità per la Vigilanza sui Contratti Pubblici di lavori, servizi e forniture

Partie défenderesse: Soa Nazionale Costruttori — Organismo di Attestazione Spa

En présence de: Associazione nazionale Società Organismi di Attestazione (Unionsoa), SOA CQOP SpA

Objet

Demande de décision préjudicielle — Consiglio di Stato — Interprétation des art. 101, 102 et 106 TFUE — Notions d'«entreprises publiques et entreprises auxquelles [les États membres] accordent des droits spéciaux ou exclusifs» et d'«entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général» — Organismes chargés de vérifier et de certifier le respect de conditions requises par la loi par les entreprises réalisant des travaux publics — Réglementation nationale imposant à ces organismes des tarifs minimaux

Dispositif

Les articles 101 TFUE, 102 TFUE et 106 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui impose aux sociétés ayant la qualité d'organismes d'attestation (Società Organismi di Attestazione) un régime de tarifs minimaux pour les services de certification fournis aux entreprises souhaitant participer à des procédures de passation de marchés de travaux publics.



## Annexe X : questionnaires des interviews

### Interview : Monsieur Vincent Jacquet- Secrétaire Général Adjoint

#### Coordination Secteur Financier, LCGB-SES (17/05/2017)

**But :** Essayer de comprendre avec des cas pratiques pourquoi la charge de contraintes fiscales est de plus en plus lourde pour les frontaliers belges vis-à-vis de l'administration belge (charge de la preuve) ainsi qu'avec l'administration luxembourgeoise.

#### **Partie 1 : Administration fiscale belge**

1. Dans la circulaire de 2015 et l'accord amiable, la Belgique a insisté sur le critère de la présence physique, c'est-à-dire lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre état contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché.
  - a. Quel est votre avis sur cette demande de preuves grandissante de la part de l'administration fiscale ?
  - b. Avez-vous des exemples concrets de frontaliers belges qui ont des difficultés à apporter ces preuves ? // avec la jurisprudence où 2 salariés se sont vus récemment refuser l'exonération car les preuves apportées n'étaient pas assez précises.
  - c. Trouvez-vous cela réaliste d'apporter des preuves aussi précises sur sa présence physique ?
2. Selon l'accord amiable, la règle des 24 jours est une «tolérance » pour la ventilation du pouvoir d'imposition des différents états. Cependant, plusieurs points m'interpellent en ce qui concerne la comptabilisation de ces 24 jours.
  - a. Télétravail :
    - i. Le télétravail est comptabilisé dans les 24 jours. Selon vous, cela ne décourage-t-il pas l'employé à utiliser cette méthode qui lui serait fatale fiscalement ?
    - ii. Quel type de preuve faut-il apporter à l'administration pour démontrer que l'employé travaillait à domicile ?
    - iii. N'est-il pas facile de contourner cette règle ?
  - b. Journées à inclure :
    - i. Que pensez-vous du fait qu'il faut inclure les journées (week-ends et jours fériés) où le travailleur est de garde à son domicile ou en formation ? Y-a-il réellement un caractère productif de l'emploi exercé ?
    - ii. De plus, les fractions de journées comptent également pour une journée entière et le quantum de jours est rapidement atteint. Comment gérer ce décompte de jours pour les travailleurs frontaliers ?
3. Suite à la loi du 26 mars 2014, les employeurs luxembourgeois sont dans l'obligation de communiquer les données salariales de leurs travailleurs au fisc luxembourgeois. L'ACD doit

également communiquer de manière automatique ces données relatives aux résidents des autres Etats membres à leurs administrations fiscales relatives.

Il y a donc de plus en plus d'obligations qui reposent sur les employeurs luxembourgeois vis-à-vis de leurs employés non-résidents.

- a. Pensez-vous que les employeurs vont hésiter à engager des frontaliers dans le futur ?
  - b. Pensez-vous qu'il y ait un risque pour le marché de l'emploi au Luxembourg ( plus de la moitié est composé de frontaliers)
4. L'administration fiscale belge est de plus en plus à la chasse des plaques luxembourgeoises sur le territoire belge.
- a. La fraude représente-t-elle réellement une partie considérable du manque à gagner ? Est-elle réellement fréquente ou le fisc belge va-t-il un peu trop loin contre la fraude fiscale ?

### ***Partie 2 : Administration fiscale luxembourgeoise***

1. D'une manière générale, le fisc belge devient de plus en plus sévère en refusant plus fréquemment l'exonération. Pensez-vous qu'il y ait un risque que le côté luxembourgeois fasse de même en resserrant les règles ? Ce qui serait une double charge pour les frontaliers.
2. Quelles sont les réelles difficultés que vont rencontrer les frontaliers belges avec la nouvelle réforme fiscale luxembourgeoise ?
3. Y-a-t-il encore un réel intérêt économique pour le frontalier belge avec cette pression fiscale grandissante des deux côtés ?
4. Personnellement, je pense que le problème de base provient de l'Europe. Le fait qu'il n'y ait pas d'harmonisation fiscale directe et que tout se règle avec les conventions bilatérales rend les choses complexes et est contraire à la libre circulation des travailleurs dans le marché commun européen. Beaucoup trop de pouvoirs régissent les règles pour avoir une coordination cohérente entre les pays membres.
  - a. Pensez-vous que les conventions permettent la libre circulation des travailleurs ? Le modèle OCDE est-il suffisant ?
  - b. Une harmonisation européenne relative à la fiscalité directe est-elle réaliste ?
  - c. Quelles sont les principales barrières à cette harmonisation ? Etes-vous pour ou contre ?

## **Interview Monsieur Philippe Houssier – Dirigeant Abakus IT (25/05/2017)**

But : essayer de comprendre avec des cas pratiques le challenge actuel pour un employeur d'employer des travailleurs frontaliers au Luxembourg.

1. D'une façon générale, quelles sont les principales difficultés à employer des travailleurs frontaliers ?
2. Quelles sont les démarches à effectuer ? Sont-elles différentes qu'avec un résident ?
3. Quel droit du travail est à appliquer au travailleur frontalier ? (Luxembourgeois, étranger ?)
4. Suite à la loi du 26 mars 2014, les employeurs luxembourgeois sont dans l'obligation de communiquer les données salariales de leurs travailleurs au fisc luxembourgeois. L'ACD doit également communiquer de manière automatique ces données relatives aux résidents des autres Etats membres à leurs administrations fiscales relatives.  
Il y a donc de plus en plus d'obligations qui reposent sur les employeurs luxembourgeois vis-à-vis de leurs employés non-résidents.
  - a. En tant qu'employeur, quel type de données communiquez-vous à l'administration fiscale ?
  - b. Avez-vous déjà rencontré des problèmes avec le fisc luxembourgeois relativement à vos employés frontaliers ?
  - c. Devez-vous également fournir des informations aux administrations fiscales étrangères ?
5. Dans la circulaire de 2015 et l'accord amiable, la Belgique a insisté sur le critère de la présence physique, c'est-à-dire lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre état contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché.
  - a. Est-ce que c'est votre rôle de fournir les preuves de la présence physique au Luxembourg de vos employés ou cela revient exclusivement à la charge des employés ?
  - b. Si oui, quel type de preuves fournissez-vous ?
  - c. Trouvez-vous cela abusif de la part du fisc belge ?
6. Avec la règle de tolérance des 24 jours, est-il encore réaliste pour vos travailleurs frontaliers de faire fréquemment du télétravail ?
7. Est-ce que vos employés ont une voiture de société ?
  - a. Si oui, quelles sont les obligations fiscales liées ?
  - b. Ont-ils déjà eu des soucis avec les administrations fiscales étrangères ? (Le fisc belge contrôle de plus en plus les plaques jaunes)
8. En conclusion, nous constatons que les obligations diverses sont de plus en plus lourdes pour les employeurs d'engager des travailleurs frontaliers
  - a. Pensez-vous que les employeurs vont hésiter à engager des frontaliers dans le futur ?
  - b. Finalement, quels sont vos réels intérêts d'engager des frontaliers si cela vous incombe plus de problèmes administratifs etc ?

## **Interview Mr Thierry Derochette – Dirigeant Taxconnected (09/06/2017)**

But : Essayer de comprendre avec des cas pratiques pourquoi la charge de contraintes fiscales est de plus en plus lourde pour les frontaliers belges vis-à-vis de l'administration belge (charge de la preuve) ainsi qu'avec l'administration luxembourgeoise.

### **Coté belge**

1. Dans la circulaire de 2015 et l'accord amiable, la Belgique a insisté sur le critère de la présence physique, c'est-à-dire lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre état contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché.
  - a. Quelles sont les principales difficultés des frontaliers à fournir ces preuves ? Est-ce réaliste d'apporter des preuves si précises presque quotidiennes ? Est-ce que le fisc ne va pas trop loin dans la vie privée (opérations bancaires etc)
  - b. Que pensez-vous de cette situation actuelle qui devient complexe pour les travailleurs frontaliers ?
  - c. Quelles sont les fraudes les plus fréquentes des frontaliers ?
2. Selon l'accord amiable, la règle des 24 jours est une «tolérance » pour la ventilation du pouvoir d'imposition des différents états.
  - a. Est-ce réellement une tolérance selon vous ? Est-ce que ça ne complique pas encore la situation ?
  - b. Cette tolérance rend tout de même le télétravail impossible à réaliser régulièrement pour le frontalier. Est-ce qu'il existe une solution, des astuces pour y remédier ? Est-ce que le télétravail ne serait pas une solution à la mobilité au Luxembourg ? Pourtant celui-ci n'est pas envisageable au Luxembourg pour ses travailleurs (40% de frontaliers).
  - c. Concernant les journées à inclure dans le quantum des 24 jours, que pensez-vous du fait qu'il faut inclure les journées de gardes et de formations ? De plus, la Belgique et le Luxembourg sont en désaccord sur la taxation des astreintes, quel est votre avis ?
3. Le fisc belge est à la chasse aux plaques jaunes en Belgique. Quelles sont les réelles contraintes pour les frontaliers ? Y-a-il vraiment des abus à ce niveau-là ?
4. Les obligations pour les employeurs sont également de plus en plus élevées. Comment doivent-ils se préparer face à tous ces contrôles et demandes des autorités ?

### **Coté Luxembourgeois**

1. Quelles sont les principales difficultés que peuvent connaître les frontaliers avec la nouvelle réforme fiscale ?
2. Les non-résidents mariés vont certainement être les plus touchés. Mais est-ce que les autres classes non-résidentes auront également des répercussions fiscales ? Quelles sont les situations des ménages qui vont être le plus affectées ?

3. Le Luxembourg se justifie par une meilleure égalité entre résidents et non-résidents avec cette réforme. Est-ce réellement le cas ou ne serait-ce pas plus une discrimination au final ?
4. Le travailleur frontalier sera donc obligé de remplir une déclaration fiscale en Belgique et au Luxembourg. Comment peut-il gérer tout ça ?
5. Concernant la déclaration belge, certains abattements sociaux doivent se faire sur le revenu le plus élevé. Hors, si un ménage a un revenu belge et un revenu luxembourgeois dont ce dernier est le plus élevé, l'abattement doit se faire sur ce revenu. Cependant, ce revenu sera exonéré donc l'abattement sera nul. Comment gérer cette situation ?

**Interview Mr Philippe Graces- Fiscaliste spécialiste de la fiscalité  
luxembourgeoise (18/07/2017)**

1. Quels sont les principaux problèmes rencontrés le plus fréquemment ? Exemples et cas concrets.
2. Avec la nouvelle réforme fiscale, est-ce qu'il y a une certaine discrimination envers les non-résidents ou plutôt une remise à niveau par rapport aux résidents ?
3. Etudier sa situation fiscale, pour les travailleurs frontaliers, relève d'une difficulté grandissante, tant du côté belge que luxembourgeois. Passer par un conseiller fiscal ne deviendrait-il pas une condition presque nécessaire pour optimiser leur fiscalité ?
  - a. Conseillez-vous plus souvent des employés « hautement qualifiés » ou plutôt des travailleurs à connaissance moindre ?
4. A partir de l'année d'imposition 2018, les non-résidents mariés devront choisir leur classe d'imposition l'année fiscale précédente. Comment bien choisir sa classe d'imposition sur des revenus futurs qui sont dès lors inconnus ? (augmentation salariale, changement d'emploi...)
5. Quelles dépenses déductibles sont les plus intéressantes à utiliser pour les frontaliers relatives aux changements de la réforme fiscale ?
6. Ayant lu votre « guide des impôts 2017 », y a-t-il des informations supplémentaires à savoir, des évolutions ou changements depuis la publication du livre ?
7. Y a-t-il plus souvent des problèmes rencontrés avec le fisc belge ou luxembourgeois pour les travailleurs frontaliers ?
  
8. Dans la circulaire de 2015 et l'accord amiable, la Belgique a insisté sur le critère de la présence physique, c'est-à-dire lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre état contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché.
  - a. Quel est votre avis sur cette demande de preuves grandissante de la part de l'administration fiscale ?
  - b. Avez-vous des exemples concrets de frontaliers belges qui ont des difficultés à apporter ces preuves ?
  - c. Trouvez-vous cela réaliste d'apporter des preuves aussi précises sur sa présence physique ?
9. Selon l'accord amiable, la règle des 24 jours est une «tolérance» pour la ventilation du pouvoir d'imposition des différents états. Cependant, plusieurs points m'interpellent en ce qui concerne la comptabilisation de ces 24 jours.
  - a. Télétravail :
    - i. Le télétravail est comptabilisé dans les 24 jours. Selon vous, cela ne décourage-t-il pas l'employé à utiliser cette méthode qui lui serait fatale fiscalement ?

- ii. N'est-il pas facile de contourner cette règle ?
- b. Journées à inclure :
  - i. Que pensez-vous du fait qu'il faut inclure les journées (week-ends et jours fériés) où le travailleur est de garde à son domicile ou en formation ? Y-a-il réellement un caractère productif de l'emploi exercé ?
  - ii. De plus, les fractions de journées comptent également pour une journée entière et le quantum de jours est rapidement atteint. Comment gérer ce décompte de jours pour les travailleurs frontaliers ?

## **Interview Mr Michel Deprez- Avocat associé et maitre de conférence (24/07/2017)**

**But :** Essayer de comprendre avec des cas pratiques pourquoi la charge de contraintes fiscales est de plus en plus lourde pour les frontaliers belges vis-à-vis de l'administration belge (charge de la preuve) ainsi qu'avec l'administration luxembourgeoise.

5. Dans la circulaire de 2015 et l'accord amiable, la Belgique a insisté sur le critère de la présence physique, c'est-à-dire lorsque le salarié est effectivement présent dans l'autre état contractant. Les travailleurs belges doivent donc apporter de plus en plus de preuves concrètes et nominatives à l'administration belge sur leur présence physique journalière au Grand-Duché.
  - a. Quel est votre avis sur cette demande de preuves grandissante de la part de l'administration fiscale ?
  - b. Avez-vous des exemples concrets de frontaliers belges qui ont des difficultés à apporter ces preuves ? // avec la jurisprudence où 2 salariés se sont vus récemment refuser l'exonération car les preuves apportées n'étaient pas assez précises.
  - c. Trouvez-vous cela réaliste d'apporter des preuves aussi précises sur sa présence physique ?
6. Selon l'accord amiable, la règle des 24 jours est une «tolérance » pour la ventilation du pouvoir d'imposition des différents états. Cependant, plusieurs points m'interpellent en ce qui concerne la comptabilisation de ces 24 jours.
  - a. Télétravail :
    - i. Le télétravail est comptabilisé dans les 24 jours. Selon vous, cela ne décourage-t-il pas l'employé à utiliser cette méthode qui lui serait fatale fiscalement ?
    - ii. N'est-il pas facile de contourner cette règle ?
  - b. Journées à inclure :
    - i. Que pensez-vous du fait qu'il faut inclure les journées (week-ends et jours fériés) où le travailleur est de garde à son domicile ou en formation ? Y-a-il réellement un caractère productif de l'emploi exercé ?
    - ii. De plus, les fractions de journées comptent également pour une journée entière et le quantum de jours est rapidement atteint. Comment gérer ce décompte de jours pour les travailleurs frontaliers ?
7. Suite à la loi du 26 mars 2014, les employeurs luxembourgeois sont dans l'obligation de communiquer les données salariales de leurs travailleurs au fisc luxembourgeois. L'ACD doit également communiquer de manière automatique ces données relatives aux résidents des autres Etats membres à leurs administrations fiscales relatives.

Il y a donc de plus en plus d'obligations qui reposent sur les employeurs luxembourgeois vis-à-vis de leurs employés non-résidents.

  - a. Pensez-vous que les employeurs vont hésiter à engager des frontaliers dans le futur ?
  - b. Pensez-vous qu'il y ait un risque pour le marché de l'emploi au Luxembourg ( plus de la moitié est composé de frontaliers)



8. L'administration fiscale belge est de plus en plus à la chasse des plaques luxembourgeoises sur le territoire belge.
  - a. La fraude représente-t-elle réellement une partie considérable du manque à gagner ? Est-elle réellement fréquente ou le fisc belge va-t-il un peu trop loin contre la fraude fiscale ?
  
9. Personnellement, je pense que le problème de base provient de l'Europe. Le fait qu'il n'y ait pas d'harmonisation fiscale directe et que tout se règle avec les conventions bilatérales rend les choses complexes et est contraire à la libre circulation des travailleurs dans le marché commun européen. Beaucoup trop de pouvoirs régissent les règles pour avoir une coordination cohérente entre les pays membres.
  - d. Pensez-vous que les conventions permettent la libre circulation des travailleurs ? Le modèle OCDE est-il suffisant ?
  - e. Une harmonisation européenne relative à la fiscalité directe est-elle réaliste ?
  - f. Quelles sont les principales barrières à cette harmonisation ? Etes-vous pour ou contre ?

## Annexe XI : tableau d'analyse des interviews par thème

### Partie 1

<b>Tableau de synthèse</b>			
<b>Nom + Fonction</b>	Mr. Jacquet – Secrétaire général LCGB	Mr. Houssier – Partner Abakus IT	Mr. Derochette – Gérant TaxConnected
<b>Charge de la preuve</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Conditions précises</li> <li>▪ Documents pas acceptés</li> <li>▪ Chaque année, le fisc a des objectifs =&gt; campagne de contrôle des frontaliers(2013)</li> <li>▪ 2014 : le fisc envoi des questionnaires pour connaitre la mobilité</li> <li>▪ Les preuves doivent être de plus en plus précises</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Chaque année, des employés paniquent car ils ont peur de ne pas savoir prouver leur présence.</li> <li>▪ La société est très bien organisée. Ils essayent de garder des souches, cartes essences, ticket resto. Il n’y a pas de système de pointage donc ils trouvent des autres solutions mais ça reste compliqué. (Détails opérations bancaire...)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La difficulté dépend du contrôleur qui va s’occuper du dossier et de son niveau de tolérance.</li> <li>▪ Certains acceptent les badges, d’autres non. Certains contrôleurs sont plus laxistes sur la tolérance des 24 jours alors que d’autres veulent des preuves précises.</li> </ul>
<b>Situations compliquées</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Petite structure qui n’a pas de système de pointage ou de cantine =&gt; difficulté à apporter des preuves journalières sur la présence physique au Lux.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Exemple d’un employé belge qui réside au Lux et qui travaille à temps plein au Lux. Il est poursuivi par le fisc car il a une maison à Bruxelles et le fisc s’interroge sur cette présence, notamment lorsqu’il fait du télétravail.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cas extrême d’une personne qui travaille au Lux. , qui fait ses tartines, du co-voiturage et n’a aucune dépense luxembourgeoise. Il n’y a pas de preuves matérielles alors qu’elle ne fraude pas.</li> </ul>
<b>Fraude</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Beaucoup de redressements fiscaux sont justifiés car il y avait des fraudes et abus.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il y a un tas de gens qui trichent. Par exemple, ils donnent leur carte de crédit à</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il y a toujours moyen de tricher. On peut prêter sa carte de crédits. Les</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Possibilité pour le contribuable de contester à la BCI.</li> </ul>	<p>une personne au Lux. pour acheter une bouteille d'eau tous les jours. Pour créer une preuve d'une fausse présence.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Des entreprises belges créent une fausse société au Lux. et placent leurs employés sur le payroll luxembourgeois.</li> <li>▪ Avec un système de badge, pointage, on peut imaginer de la tricherie assez facilement avec de l'entraide entre collègue.</li> <li>▪ Il y a toujours moyen de contourner mais cela devient de plus en plus compliqué. =&gt; Conséquence des abus.</li> </ul>	<p>contribuables trouveront toujours un moyen de frauder mais cela devient de plus en plus dur.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il n'y a pas encore de jurisprudence à ce niveau.</li> <li>▪ Plus douteux lorsque le périmètre est grand, lorsque le contribuable habite plus loin que Liège ou Namur =&gt; Suspect.</li> </ul>
<b>Imposition astreinte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Désaccord entre la Belgique et le Luxembourg</li> <li>▪ Les astreintes, jours de stand-by (formation, service de garde) sont comptés dans le quantum.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Avis personnel : Honteux de taxer les gardes et formations car il n'y a pas de caractère productif du travail.</li> <li>▪ Une semaine de formation aux USA tombe dans le quantum des 24 jours.</li> </ul>
<b>Plaques jaunes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Augmentation des contrôles sur le territoire belge</li> <li>▪ Abus tels que la création de fausses sociétés pour immatriculer leur voiture.</li> <li>▪ Circulaire du 23/12/2014</li> <li>▪ Moins de docs à fournir mais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tout le monde n'est même pas au courant des nouvelles lois et contraintes qui vont avec, telles que la conduite autorisée seulement pour le travailleur et non plus pour l conjoint.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il y a eu beaucoup de dérives avec les plaques jaunes comme les créations de fausses sociétés.</li> <li>▪ Les règles ont été durcies il y a 10 ans, c'est l'application de la loi qui est différente</li> </ul>

	<p>conditions plus strictes : le conjoint ne peut pas l'utiliser</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Voiture de société = ATN, usage mixte.</li> </ul>		<p>aujourd'hui =&gt; Il faut toujours prouver les liens réels avec les Luxembourg (Attestations, contrat de travail...)</p>
<b>Télétravail</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pas réaliste d'en faire une utilisation régulière, ne peut-être qu'occasionnel</li> <li>Accords interprofessionnels</li> <li>L'employé ne doit pas démontrer qu'il fait du télétravail mais au contraire, il doit prouver seulement quand il est à l'étranger.</li> <li>Hypothèse de créer des Hub aux frontières.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>C'est un des plus gros problèmes, surtout suite à la configuration géographique de la région et l'emploi de nombreux frontaliers.</li> <li>Avec la tolérance de 24 jours et en comptant 52 semaines, ce n'est pas possible d'en faire une habitude.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>C'est un réel problème pour le frontalier. Il n'y a pas moyen de contourner cette règle.</li> <li>Droit du travail également très strict (hors fiscalité)</li> <li>Les solutions comme les Hub aux frontières répondent plus au problème de mobilité et pas de fiscalité.</li> </ul>
<b>Obligation employeur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pour compter les jours où l'employé a travaillé à domicile, l'employeur doit faire un salary split</li> <li>Loi du 26 mars 2014</li> <li>La communication à l'administration concerne tous les employés et pas seulement les frontaliers.</li> <li>Difficultés à communiquer certaines infos (avant l'accord amiable)</li> <li>La charge de l'impôt revient toujours au contribuable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le rôle de l'employeur est d'aider les employés mais la charge reste sur les employés. Ça peut se retourner sur l'employeur dans le cas où il n'aurait pas payer la sécurité sociale correctement.</li> <li>Les grosses sociétés ne s'occupent pas trop de ces nouvelles règles et préfèrent payer une compensation s'il y a eu une faute. Par ex, un résident belge travaillait chez PWC Lux et on lui demandait de faire du télétravail. Il a dû payer plus d'impôt en Belgique mais PWC Lux lui a</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le nombre d'informations requis à fournir aux administrations ne va faire qu'augmenter dans le but d'éviter les fraudes fiscales.</li> <li>L'employeur a l'obligation de s'assurer de la conformité avec les lois.</li> </ul>

		remboursé la différence.	
<b>Problème pour l'employeur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Malgré le vademecum, les employeurs ont toujours des problèmes car les preuves doivent être de plus en plus précises.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le nœud du problème est le coût salarial (// affaire Jost) C'est pour cette raison qu'ils vont chercher de la main d'œuvre de plus en plus loin.</li> <li>Ce sont les petites structures qui sont plus touchées et doivent faire plus attention. Si cela s'ébruite qu'elles ont fraudées, il peut y avoir un problème de réputation, légal (certification).</li> </ul>	
<b>Relation administration fiscal luxembourgeoise</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le Luxembourg n'a pas de raison d'être plus sévère car on part du principe qu'il est toujours gagnant car les revenus sont imposés au Lux.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Si les frontaliers payent des impôts en Belgique, il ne faut pas oublier de demander la compensation au Luxembourg.</li> <li>C'est le bureau social avec lequel la société travaille qui détient toute les données relatives aux employés et qui va fournir ces infos au fisc luxembourgeois qui les communique ensuite au fisc belge.</li> <li>Attention que la société part du principe que toutes les journées facturées sont des journées prestées au Luxembourg, elle ne donne</li> </ul>	

		pas l'info d'où les gens travaillent. C'est donc à la charge des employés de prouver où ils travaillaient.	
<b>Nouvelle réforme fiscale luxembourgeoise</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les couples mariés non-résidents avec des revenus à l'étranger vont avoir le plus de problèmes ainsi que les pensionnés.</li> <li>▪ Planification fiscale</li> <li>▪ Déclaration obligatoire pour les non-résidents si les 2 du couple travaillent au Lux ou si ils demandent le taux commun.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Difficulté de comprendre leur situation</li> <li>▪ Choix de leur classe d'imposition l'année avant sur des prochains revenus encore inconnus (augmentation salariale ?)</li> <li>▪ Egalité entre résidents et non-résidents car actuellement, il y a une grosse différence d'impôt entre les couples non-résidents mariés avec un revenu belge élevé // aux couples résidents dans la même situation.</li> </ul>
<b>Sécurité sociale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les réformes des dernières années ont réduit les avantages et prestations sociales pour les frontaliers (voir réforme)</li> <li>▪ Depuis 2005, ce sont des réformes défavorables aux frontaliers</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Abakus utilise des bureaux sociaux (Securex en Belgique, Mohr au Lux.) =&gt; Ils s'occupent de faire le payroll.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La Belgique crée une réelle discrimination avec les abattements sociaux sur les revenus luxembourgeois qui sont ensuite exonérés.</li> <li>▪ Il faudrait qu'un contribuable porte une plainte à la Cour de Justice Européenne concernant les entraves à la libre circulation des travailleurs.</li> </ul>
<b>Marché du travail luxembourgeois</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Milieu dynamique pour l'emploi</li> <li>▪ Large offre d'emploi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Manque de main d'œuvre, les personnes locales ne comblent pas ce manque.</li> </ul>	

	<p>(comparé à la province du Lux)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 2/3 des nouveaux emplois sont occupés par des frontaliers</li> <li>▪ Le Lux. est intéressant mais cela dépend des secteurs (construction moins avantageux)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les régions frontalières sont extrêmement faibles économiquement (Arlon, cantons de l'est...)</li> <li>▪ Du fait de ce manque, les employeurs sont presque obligés d'employer des étrangers et vont même de plus en plus loin (Italie, Espagne..).</li> </ul>	
<p><b>Harmonisation européenne</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Difficile car il faut l'unanimité et non la majorité absolue.</li> <li>▪ Trop de disparités entre les 28 Etats membres.</li> <li>▪ Systèmes trop différents au départ (tendance politique)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'Europe économique n'existe pas encore. Rien n'est fait pour favoriser la circulation de la main d'œuvre. Au niveau de la fiscalité principalement.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Des parties de la convention sont des entraves aux grandes libertés de l'UE telles que le télétravail, astreintes...</li> </ul>

## Partie 2



Nom + Fonction	Mr. Graces- Directeur et conseiller Fiscal	Mr. Deprez-avocat et maître de conférences
<b>Charge de la preuve</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le fisc belge se rend compte qu'il y a beaucoup d'argent à récupérer.</li> <li>▪ il faut garder à l'esprit que certains refus sont justifiés mais il y a une impression d'abus de pouvoir de la part du fisc</li> <li>▪ Mr Graces n'est pas sûr de la validité du refus du contrôleur fiscal envers la demande d'exonération du contribuable dans chaque cas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Evolution de la jurisprudence qui est de plus en plus exigeante. Elle est l'arbitre entre l'administration et le contribuable.</li> <li>▪ Au début, c'était un effet de surprise. Maintenant, les choses sont connues mtn avec le vademecum et la circulaire et donc le contribuable est mieux préparé à fournir ces preuves. A partir du moment où tout est bien décrit par l'administration, il est bcp plus difficile de discuter.</li> <li>▪ Il est beaucoup plus difficile de prouver lorsqu'on n'y était pas.</li> <li>▪ Conséquence des nombreux abus.</li> <li>▪ La charge de la preuve est un « combat » qui est depuis longtemps perdu. L'état dit que c'est un régime d'exemption, c'est au contribuable d'apporter les preuves qu'il remplit les conditions d'exemption</li> <li>▪ Les règles sont tellement balisées que c'est difficile de réclamer.</li> </ul>
<b>Situations compliquées</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il y a des situations qui restent compliquées telles que les personnes qui travaillent sur chantier. Plus le salarié est mobile, plus il va falloir apporter des preuves. Il faudrait que les contrôleurs les suivent tous les jours dans une voiture. C'est presque devenu une enquête policière.</li> </ul>

Fraude		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Lorsque nous parlons de fraude, il faut qu'il y ait une intention et une dissimulation. Ici, l'administration n'appliquera pas spécialement de sanctions pour fraude, on dira juste que la preuve n'a pas été apportée et qu'il faut payer l'impôt.</li> </ul>
Imposition astreinte	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ça ne devrait pas rentrer en ligne de compte car l'astreinte n'est pas un jour de travail et il n'y a pas de caractère productif mais devrait être classé comme un congé.</li> </ul>	
Plaques jaunes		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les règles se sont assouplies, elles sont plus larges, on peut avoir plus facilement une plaque luxembourgeoise mais les conditions sont plus strictes.</li> </ul>
Télétravail	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ C'est une réelle barrière. Il est malheureusement à déconseiller pour les travailleurs frontaliers.</li> <li>▪ Risque de discrimination à l'embauche.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le juge ne pourrait jamais étendre la règle des 24 jours. Mr Deprez s'accorde à dire que les 24 jours sont insuffisant mais on ne saurait rien y faire. Cependant, l'idée des conventions reste quand même que c'est l'état qui loge, construit des routes etc qui a droit à imposer le contribuable.</li> </ul>
Obligation employeur		
Problème pour l'employeur		

<p><b>Relation administration fiscal luxembourgeoise</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le fisc luxembourgeois est assez tolérant et donne donc une chance de régulariser sa situation pendant l'année</li> <li>▪ Les frontaliers belges ont la chance que la convention belgo-luxembourgeoise soit solide depuis 1970. Elle est beaucoup plus forte que les conventions des autres non-résidents.</li> <li>▪ Le fisc luxembourgeois est beaucoup plus ouvert que le fisc belge. Ce premier met tout en œuvre pour aider les contribuables et n'est pas contraire à une modification de la déclaration d'impôt</li> </ul>	
<p><b>Nouvelle réforme fiscale luxembourgeoise</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A partir de septembre, les couples N-R mariés vont recevoir un courrier de la part de l'administration fiscale luxembourgeoise qui va leur expliquer qu'ils seront automatiquement classés en classe 1 mais qu'ils ont la possibilité d'être classés en classe 2.</li> <li>▪ Important de passer par un conseiller fiscal.</li> <li>▪ La réforme est une mise à niveau entre les couples mariés non-résidents et résidents. Ce n'est pas une discrimination envers les non-résidents.</li> <li>▪ les couples mariés non-résidents ont la possibilité de changer leur choix de classe d'impôt au cours de l'année. Le fisc luxembourgeois est assez tolérant et donne donc une chance de régulariser sa situation pendant l'année.</li> <li>▪ Le contribuable doit réfléchir aux placements qu'il réalise car ceux-ci pourront plus ou moins alléger sa charge fiscale.</li> <li>▪ certains vendeurs d'assurances se disent experts et conseillers fiscaux dans le but de vendre des placements de produits qui ne réduisent pas nécessairement l'impôt.</li> </ul>	

<p><b>Sécurité sociale</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Faire des liens avec l'harmonisation fiscale européenne. Une harmonisation faciliterait la circulation des travailleurs.</li> <li>▪ Le Luxembourg va commencer à voir le revers de la médaille. Toutes les personnes qui étaient imposés au Lux. mais qui travaillaient en Belgique vont devoir être assumés par le Luxembourg. Tous les avantages sociaux et fiscaux vont se faire payer un jour par le Luxembourg.</li> </ul>
<p><b>Marché du travail luxembourgeois</b></p>		
<p><b>Harmonisation européenne</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Si on n'avait une harmonisation fiscale parfaite en Europe, on n'aurait même plus de conventions.</li> <li>▪ L'Europe ne bloque pas fiscalement la libre circulation des travailleurs.</li> <li>▪ La Belgique n'empêche pas les belges de travailler au Luxembourg, on leur dit juste qu'il faut vraiment qu'ils y travaillent</li> <li>▪ L'utopie serait presque d'avoir le même taux d'imposition dans chaque pays membre.</li> <li>▪ Le fait que la Belgique garde certains pouvoirs d'impositions n'est pas un frein à la libre circulation des travailleurs.</li> </ul>

## **Annexe XII : jurisprudence** (Source : SPF Justice)

### **Exemple 1 : Cour d'appel de Liège- Arrêt du 13 avril 2016- Rôle n°2014/RG/221**

Vu le dossier de procédure en forme régulière et notamment :

- le jugement du tribunal de première instance de Liège du 05 décembre 2013 ;
- la requête d'appel reçue au greffe de la cour le 07 février 2014 ;
- les conclusions et les dossiers des parties.

Attendu que l'appel a été interjeté dans les formes et délais légaux, que sa recevabilité n'est pas contestée et qu'il n'existe aucun moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par la cour, qu'en conséquence l'appel doit être déclaré recevable.

Attendu que la présente décision est fondée sur les éléments de fait et de droit développés ci-après :

#### **I. Les faits et l'objet du litige**

Attendu que sur ces points, la cour se réfère à l'exposé du premier juge tel figure au jugement déféré sous le titre « OBJET DU LITIGE ET ANTECEDENTS DE PROCEDURE » ;

Qu'il suffit de préciser que le litige concerne les cotisations à l'impôt des personnes physiques et taxes additionnelles des exercices d'imposition 2009 et 2010 établies à charge des appelants respectivement sous les articles 703471437 et 713287016 des rôles formés pour la commune de Liège (cf. pièces IV/1 à 4 et IV/ 1 à 4 des dossiers administratifs correspondants) et qu'il porte sur l'exonération des revenus professionnels d'origine étrangère déclarés par l'appelante en application de la convention préventive de la double imposition conclue par la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg;

Que les réclamations des appelants introduites respectivement les 20 mai 2010 et 19 octobre 2011 (cf. pièces II/1 à 8 et II/1 à 6 des dossiers administratifs correspondants) ont été rejetées par les décisions directoriales respectives des 20 décembre 2010 et 03 août 2012 (cf. pièces III/1 à 5 et III/1 à 5 des dossiers administratifs correspondants).

Que les intimés porteront les contestations devant le tribunal de première instance de Liège par requêtes déposées au greffe respectivement le 24 février 2011 et le 15 octobre 2012 (cf. pièces 1 des deux dossiers de procédure d'instance);

Que par jugement du 05 décembre 2013, le premier juge a joint les deux causes, a dit les deux requêtes recevables mais non fondées et a condamné les appelants aux dépens liquidés à zéro euro dans le chef de l'intimé;

Que les appelants postulent la réformation du jugement déféré, le dégrèvement ou l'annulation des cotisations litigieuses et la condamnation de l'intimé à la restitution de toutes sommes indûment perçues majorées des intérêts ainsi qu'aux dépens des deux instances liquidés à 2.200 euros par instance;

Que l'intimé conclut à la confirmation du jugement déféré et des cotisations litigieuses.

## II. Discussion

Quant à la charge de la preuve de l'exonération des revenus professionnels d'origine étrangère de l'appelante et quant à la preuve de l'exercice de l'emploi de l'appelante au Luxembourg pour les exercices d'imposition 2009 et 2010

Attendu que les appelants sont résidents du Royaume de Belgique et ont d'ailleurs souscrit une déclaration à l'impôt des personnes physiques pour les deux exercices en cause (cf. fardes VI des deux dossiers administratifs) ;

Qu'ils résident pour les exercices en cause à Liège et que l'appelante est salariée de la S.A. DIAMOR dont le siège est établi Grand-Duché du Luxembourg et pour laquelle elle est occupée en tant qu'employée, le contrat de travail prévoyant notamment en son article 2 que « Le lieu de travail prédominant est l'adresse d'exploitation de l'entreprise :53 Route d'Arlon L-211 Mamer » (cf. pièce 1 du dossier des appelants) ;

Que l'administration considère que les conditions d'exonération de la rémunération de l'appelante ne sont pas établies et a procédé à la taxation de la totalité de celle-ci pour les deux exercices en cause ;

Qu'il appartient à chaque Etat, sur la base de sa souveraineté fiscale, de définir dans son droit interne notamment les personnes imposables et les revenus imposables et qu'à défaut de ce faire, aucune imposition ne peut avoir lieu et ce, indépendamment de l'existence et de l'application d'une quelconque convention préventive de la double imposition ;

Que les résidents du Royaume sont en principe taxables sur leur revenu « mondial » en application de l'article 5 du CIR 92 qui dispose que « Les habitants du royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger » ;

Que les conventions préventives de la double imposition constituent des instruments visant à éliminer ou à atténuer une double imposition éventuelle découlant de l'application des droits internes des Etats contractants par exception, via une exonération dans un Etat ou une imputation sur l'impôt d'un Etat ;

Que l'article 23 § 2 de la convention préventive de la double imposition avenue entre la Belgique et le Luxembourg en particulier prévoit que, sauf exceptions, les revenus provenant de l'autre Etat et imposables dans celui-ci en vertu des articles précédents, sont exemptés d'impôt en Belgique et que cette exemption ne limite pas le droit de la Belgique de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus ainsi exemptés ;

Qu'ainsi lorsqu'un résident du Royaume taxable en principe sur son revenu mondial invoque l'application d'une convention préventive de la double imposition, selon les dispositions prévues par celle-ci, il postule l'application d'un régime d'exemption de revenus en principe imposables en Belgique ou, le cas échéant, d'un régime d'imputation sur l'impôt découlant de l'application du droit interne de la Belgique ;

Que la primauté et l'effet direct des conventions internationales qui permettent d'écartier une disposition nationale postérieure contraire sont sans incidence sur le caractère d'exception de l'application du droit conventionnel par rapport au droit interne et qu'en vertu des principes régissant la charge de la preuve visés aux articles 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire, c'est à celui qui se prévaut d'une exception d'en rapporter la preuve (cf. T. Afschrift, Traité de la preuve en droit fiscal, Larcier, Bruxelles, 2004, p. 110) ;

Qu'il appartient par conséquent à celui qui se prévaut de l'application d'une exonération par exception au droit interne prévue par une convention internationale de rapporter la preuve des conditions d'application de cette exonération ;

Qu'en outre, en vertu de l'article 15 de la convention préventive de la double imposition en cause applicable aux professions dépendantes, les traitements, salaires et autres rémunérations similaires sont également en principe taxables dans l'Etat de résidence si le droit interne le prévoit, « à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant », soit également à titre d'exception dont il incombe à celui qui s'en prévaut de rapporter la preuve des conditions d'application ;

Qu'il s'ensuit que dès lors que les appelants se prévalent de l'exonération des revenus de l'appelante taxables en principe en Belgique en vertu de la convention préventive de la double imposition liant la Belgique et le Luxembourg, la charge de la preuve des conditions d'application de celle-ci leur incombe ;

Qu'il appartient en particulier aux appelants de démontrer que les rémunérations en cause perçues l'ont été au titre d'un emploi exercé au Luxembourg et qu'à défaut, celles-ci sont imposables en Belgique en application de l'article 15 § 1 de la convention préventive de la double imposition liant la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg ;

Que l'exercice de l'emploi dans un Etat implique la présence physique du contribuable sur le territoire de cet Etat lorsqu'il exerce ses activités pour lesquelles il perçoit des rémunérations ;

Que cette interprétation est conforme au commentaire de l'article 15 du Modèle de Convention OCDE sur lequel est établi la convention préventive de la double imposition précitée qui dispose à cet égard notamment que « L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités pour lesquelles les revenus liés à l'emploi lui sont payés » (cf. Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée juillet 2008, OCDE 2008, p. 232) ;

Que les parties à la convention préventive liant la Belgique et le Luxembourg ont d'ailleurs inséré un paragraphe 8 dans le Protocole final en vertu de l'article 9, alinéa 3 de l'Avenant modifiant la Convention bilatérale préventive de la double imposition signé le 11 décembre 2002 qui précise qu'« Au sens de l'article 15, §§ 1er et 2, il est entendu qu'un emploi salarié est exercé dans l'autre Etat contractant lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet autre Etat, c'est-à-dire lorsque le salarié est physiquement présent dans cet autre Etat pour y exercer cette activité » et que cette disposition est entrée en vigueur le 20 décembre 2004 ;

Qu'il importe peu à cet égard que le siège de l'employeur soit situé au Luxembourg et que la rémunération soit prise en charge ou payée à partir de ce siège ;

Qu'il est judicieusement relevé à cet égard que « Bien que la règle de la source de l'article 15 soit rédigée dans les termes d'une règle de taxation, on peut en déduire que le revenu d'un emploi salarié trouve sa source au lieu où l'emploi est exercé. La résidence de l'employeur et le lieu de la prise en charge ou du paiement de la rémunération seront sans importance, sauf, pour les deux premiers éléments, pour l'application de la règle des 183 jours (cfr infra). Le lieu où les résultats du travail du salarié sont exploités n'en définit pas davantage la source (1). Il serait erroné de localiser une activité de direction au siège de l'entreprise alors qu'elle est exercée ailleurs : le siège est l'endroit où son résultat est mis à profit (2) ... » (J. Malherbe, Droit fiscal international, Larcier, 1994, p. 360) ;

Qu'il s'ensuit que l'article 15, § 1 de la convention précitée ne peut avoir pour effet d'attribuer au Luxembourg l'imposition de la totalité ou partie de la rémunération déclarée de l'appelante que si les appelants démontrent que la totalité ou partie de son activité professionnelle rémunérée est exercée dans cet Etat ;

Qu'il ne suffit pas que le salarié soit payé par une société établie au Luxembourg et qu'il y exerce une partie de ses activités pour que l'ensemble des rémunérations soient imposables dans cet état et que n'est imposable au Luxembourg et non en Belgique en vertu de l'article 15, § 1 de la convention préventive de la double imposition liant la Belgique et le Luxembourg que la rémunération liée à l'exercice de l'emploi au Luxembourg, ce que doivent établir en l'espèce les appelants (cf. en ce sens Cass. 28 octobre 2011, F.09.0156.F, [www.jure.juridat.just.fgov.be](http://www.jure.juridat.just.fgov.be)) ;

Qu'en ce qui concerne l'article 15 § 2 de la convention préventive de la double imposition liant la Belgique et le Luxembourg, il est sans relevance en l'espèce, dès lors qu'il s'agit d'une exception à l'article 15, § 1 pour des rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat et qui sont imposables dans le premier Etat à certaines conditions qui ne sont du reste pas réunies en l'espèce ;

Que le contrat de travail et les certificats de rémunération, de pension et de retenue d'impôt des années 2008 et 2009 produits par les appelants (cf. pièces 1 et 8 du dossier des appelants et pièce IV/5 du dossier administratif relatif à l'exercice d'imposition 2010) sont liés à la conclusion d'un contrat de travail avec un employeur qui est une société de droit luxembourgeois et à la déclaration de cet emploi au Luxembourg mais ne démontrent pas que la totalité ou une partie déterminée des activités professionnelles rémunérées de l'appelante a été effectivement exercée dans cet Etat

Que la clause du contrat selon laquelle « Le lieu de travail prédominant est l'adresse d'exploitation de l'entreprise :53 Route d'Arlon L-211 Mamer » et non « Cité de Bettennwiss,n° 5 à 8479 Eischen » comme le posent à tort les appelants en termes de conclusions (cf. pièce 1 du dossier des appelants et leurs conclusions de synthèse p. 6) se réfère à l'adresse de la Fiduciaire Gallo & Associés qui est du reste le siège de nombreuses sociétés (cf. pièces VII/1 à 17 du dossier administratif de l'exercice d'imposition 2009) et que



cette mention du contrat est contradictoire avec les attestations de l'employeur qui font état d'une activité au siège d'exploitation de Eischen, Cité de Bettenwiss, 5 (cf. pièces 2, 3, 4 du dossier des appelants) ;

Que le siège d'exploitation avancé par l'employeur est le domicile de l'administrateur délégué de la société qui est un proche des appelants et que l'intimé relève sans être contredit qu'il s'agit d'une villa située dans un quartier résidentiel, l'appelante admettant d'ailleurs dans un courrier adressé à son conseil versé aux débats « oui je travail(le) dans une belle grande villa, ou tout m'y est gratuit !!!... » (cf. pièce 12 du dossier des appelants) ;

Que l'intimé relève sans être contredit que les trois administrateurs dont l'administrateur délégué de la société qui emploie l'appelante sont dans des liens de famille ou d'alliance proches des appelants (cf. également pièce VII/18 du dossier administratif de l'exercice d'imposition 2009) et que l'appelante l'admet du reste lorsqu'elle signale dans le courrier précité adressé à son conseil que « le travail en famille n'est pas interdit... » (cf. pièce 12 du dossier des appelants) ;

Que ces éléments incitent à circonspection et que les déclarations de l'employeur de l'appelante établies par un proche en cours de litige ne permettent pas en tant que telles d'établir la réalité de la présence de l'appelante sur le territoire luxembourgeois pour la réalisation des prestations rémunérées de l'appelante ;

Qu'il en va de même de l'attestation du comptable de la société qui se borne en qualité de secrétariat social de l'employeur à confirmer que « Madame Madeleine Schlessler travaille à temps plein pour la société Diamor S.A. », ce qui n'indique pas le lieu effectif des prestations au siège d'exploitation de Eischen, donnée qu'il n'a du reste pas pu normalement vérifier à partir de Mamer (cf. pièce 7 du dossier des appelants) ;

Que l'appelante a, selon une attestation de son employeur, un travail qui « consiste aux relations avec nos fournisseurs (Italie, Espagne, et 90 % en France,) au conditionnement de la marchandise et à la gestion de celle-ci,... » (cf. pièce 3 du dossier des appelants) mais que les relations avec des fournisseurs étrangers ne doivent pas nécessairement se réaliser à partir du siège d'exploitation de Eischen et qu'aucun élément produit ne permet de considérer que la villa d'habitation de l'administrateur délégué de la société qui dispose de beaucoup de chambres à coucher selon l'appelante (cf. pièce 12 du dossier de l'appelante) disposerait par ailleurs de locaux permettant de conditionner et gérer des quantités importantes de marchandises, les comptes de la société produits évoquant notamment des achats de marchandises de 156.423,82 euros en 2008 et de 154.254,21 euros en 2007 (cf. pièce 11 du dossier des appelants) ;

Que l'appelante effectuait selon les appelants les trajets à partir de Liège en covoiturage avec son conjoint (cf. pièce 6 du dossier des appelants) mais que cela ne cadre pas du tout avec l'attestation de l'employeur du 30 avril 2010 qui précise que l'appelante « dispose d'une

voiture de société BD2106 essentiellement pour ses déplacements jusqu'à chez nous » (cf. pièce 2 du dossier des appelants) ;

Que les frais de carburant produits concernent uniquement la société de l'appelant pour l'année 2009 et sont relativement limités (17 prises de carburant - cf. pièces VII/13 à 22 du dossier administratif de l'exercice d'imposition 2010) et non révélateurs en soi de l'exercice d'une activité professionnelle à temps plein au Grand-duché de Luxembourg à partir de Liège lors des deux exercices en cause ;

Que du reste la présence de l'appelante lors des quelques pleins pris au Luxembourg par l'appelant, pleins qui peuvent s'expliquer par la localisation du siège de sa société près de la frontière luxembourgeoise et par ses liens familiaux ou d'alliance avec les administrateurs de la SA DIAMOR, n'est pas établie ;

Que l'attestation du comptable de l'employeur selon laquelle des frais de représentation et de carburant sont comptabilisés dans la SA DIAMOR en 2008 (cf. pièce 5 du dossier des appelants), sans détail, justificatifs et éléments permettant de rattacher ces frais non seulement à l'appelante mais également à sa présence effective sur le territoire luxembourgeois, est dénuée de pertinence pour rapporter la preuve qui incombe aux appelants ;

Que les éléments produits relatifs à des années qui ne sont pas en cause dans le présent litige sont également dénués de pertinence pour apprécier la présence effective de l'appelante sur le territoire luxembourgeois pour exercer l'emploi rémunéré lors des deux exercices litigieux (cf. pièces 9 et 10 du dossier des appelants) ;

Qu'aucun élément objectif permettant de localiser l'appelante de manière significative sur le territoire luxembourgeois n'est produit et en particulier aucun élément relatif à la téléphonie, à des achats ou dépenses réalisés par celle-ci au Luxembourg ou à des retraits d'argent ou paiements effectués par l'appelante à partir du Luxembourg, aucun relevé de carte bancaire au nom de l'appelante n'étant notamment produit ;

Que les appelants évoquent des difficultés à produire des éléments de preuve de la présence effective de l'appelante au Luxembourg en raison du contexte familial dans lequel se situe la relation de travail ;

Que ce n'est cependant pas parce que l'appelante entretient des liens de famille ou d'alliance avec les dirigeants de la société qui l'emploie que les appelants devraient être considérés comme dispensés de rapporter la preuve qui leur incombe en vertu de la loi au moyen d'éléments probants ;

Qu'aussi, au vu des éléments relevés-ci avant, la cour considère-t-elle que les appelants ne démontrent pas qu'une partie déterminée de la rémunération déclarée par l'appelante est liée à des prestations effectivement réalisées sur le territoire du Grand-duché de Luxembourg pour les deux exercices en cause ;

Que le jugement déféré sera par conséquent confirmé en son dispositif ;

## PAR CES MOTIFS

Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935,

La Cour,

Statuant contradictoirement,

Dit l'appel recevable mais non fondé.

Confirme le jugement déferé en son dispositif.

Condamne les appelants aux dépens d'appel non liquidés dans le chef de l'intimé.

### **Exemple 2 : Cour d'appel de Liège- Jugement du 27 juin 2014 -Rôle n° 2013/rg/362**

#### **APRÈS EN AVOIR DÉLIBÉRÉ :**

Vu le dossier de procédure en forme régulière et notamment:

- en copie conforme le jugement rendu le 9 février 2012 par le tribunal de première instance de Liège, dont aucune preuve de la signification n'est versée aux débats,
- la requête d'appel déposée au greffe le 5 mars 2013 par l'Etat belge,
- les conclusions et les dossiers des parties ;

Attendu que l'appel a été interjeté dans les formes et délais légaux,

Que sa recevabilité n'est pas contestée et qu'il n'existe aucun moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par la cour,

Qu'en conséquence l'appel doit être déclaré recevable,

Attendu que la présente décision est fondée sur les éléments de fait et de droit développés ci-après:

#### **I-Les faits et l'objet du litige:**

Attendu que sur ce point la cour ne peut que se référer à l'exposé du premier juge tel qu'il figure au jugement déferé sous l'intitulé « objet du litige et antécédents de procédure » ;

Attendu que le litige porte sur quatre exercices (2006 à 2009) et concerne des redressements à l'IPP relatifs aux revenus de l'épouse salariée d'une société luxembourgeoise exerçant son activité dans le domaine du transport et constituée par le mari de l'intimée et la société belge dirigée par celui-ci dans laquelle il exerce aussi, tout comme dans la société luxembourgeoise, où travaille une treizaine de personnes, la fonction d'administrateur délégué;

Que l'épouse a signé un contrat prévoyant un régime de travail de trente-deux heures semaine (selon la nécessité de l'entreprise) rémunéré par un salaire de 3.000 euro bruts, qui sera largement augmenté dans les faits sans modification par contrat écrit ;

Que le redevable, qui déclarait les années antérieures des rémunérations d'administrateur délégué d'origine luxembourgeoise a cessé de déclarer des revenus en cette qualité, qui proviendraient d'origine luxembourgeoise réduisant ainsi sa rémunération taxable , tandis que son épouse antérieurement institutrice selon ses dires, a commencé à déclarer des revenus d'origine exclusivement luxembourgeoise en invoquant le contrat passé avec cette société;

Que l'administration a, après avoir demandé des renseignements aux redevables, opéré un redressement en rejetant le caractère exonéré des revenus d'origine luxembourgeoise ;

Que les redevables ont marqué leur désaccord et après rejet de leurs réclamations, saisi finalement le tribunal du conflit

Que le tribunal de première instance leur a donné raison et que l'Etat a interjeté appel ;

## **II-Discussion:**

Attendu qu'il doit être rappelé que l'Etat belge ne tire pas son droit d'imposition d'une convention internationale mais bien du droit interne et plus précisément des article 3 et 5 du code d'impôt sur les revenus , qui prévoient une taxation de l'habitant du royaume sur ses revenus mondiaux ;

Qu'il ne peut être perdu de vue que la convention préventive de double imposition (appelée ci-après CPDI) n'a pas pour but, ni pour effet de faire naître le droit de l'Etat belge à l'impôt mais d'éviter que les redevables des Etats contractants ne soient soumis à une double taxation en raison de l'application des normes de droit interne de chacun des Etats contractants ;

Que les dispositions de la CPDI constituent dès lors des dispositions d'exception face à l'article 5 du code d'impôt sur les revenus 92 prévoyant la taxation de tous les revenus du résident belge, dans la mesure où l'Etat belge renonce à la taxation de certains revenus normalement taxables en vertu de son droit interne;

Que dans la mesure où il s'agit de dispositions d'exception, c'est à celui qui invoque celles-ci de rapporter la preuve qu'il en remplit les conditions d'application (v. AFSCHRIFT TH. «Traité de la preuve en droit fiscal », éd. Larcier 1998, S. 106, Nr 156 - 2ième édition p.110,N°157 ; voir dans ce sens Appel Liège en cause Géron, RG 2010 /639 du 8 mai 2013 et Appel Liège 7 septembre 2011 en cause Willems, RG 2009/712 ; v. aussi Appel Liège 22 janvier 2014 RG 2011/ 1294 en cause Waucomont-Gouders) ;

Que ce n'est pas dans la primauté du droit international conventionnel qui n'est d'ailleurs pas contestée par l'Etat belge qu'il y a lieu de rechercher la solution au litige ;

Que la cour ne peut partager l'avis du premier juge qui a inversé la charge de la preuve en prétendant qu'il appartenait à l'Etat de faire la preuve de ce que l'activité n'aurait pas été exercée au Grand-Duché de Luxembourg mais en Belgique;

Que celui-ci perd de vue que l'intimée était visée par l'article 5 du code d'impôt sur les revenus et que le principe étant la taxation en Belgique ,il appartenait à l'intimée de prouver qu'elle rentrait dans les conditions d'exception lui permettant de revendiquer le régime d'exemption prévu par la convention ;

Qu'il n'est pas contesté que la redevable est bien domiciliée en Belgique (souligné par la cour) et que dès lors en vertu du texte de la convention, c'est bien à la Belgique que revient en règle le pouvoir d'imposition de sa résidente en sorte qu'en vertu de l'article 5 du code d'impôt sur les revenus, la redevable est taxée en Belgique sur tous ses revenus, y compris ceux provenant de son employeur luxembourgeois ;

Que la redevable n'est imposable par exception au Grand-Duché en vertu même de la convention que si l'emploi y est exercé, (« effectivement exercé » suivant le protocole final à la convention préventive de double imposition jugée comme une disposition interprétative de la convention, v. Appel Mons, 21 octobre 2008) circonstance qu'il lui appartient de démontrer parce qu'elle est seule en possession des éléments pour le faire (exercice effectif de l'activité dans le Grand-Duché) et qu'elle revendique le bénéfice d'une exemption de l'impôt belge (sur la répartition de la charge de la preuve, v.T.Afschrift, traité de la preuve en droit fiscal, Larcier Bruxelles,2004 déjà cité plus haut ; v. aussi Cour de Justice des communautés européennes du 3 octobre 2006, Nr C/290/4 ; v. aussi sur l'interprétation de la convention par l'autorité administrative compétente au Grand Duché - pièce n°VII/13 du dossier administratif exercice 2007) ;

Que raisonner autrement reviendrait à imposer à l'Etat belge une preuve négative (la redevable n'aurait pas exercé son activité au Luxembourg) face à une simple affirmation de la redevable selon laquelle elle aurait exercé son activité au Grand-Duché;

Que par ailleurs ce mode de raisonnement qui consiste à contraindre le fisc à rapporter une preuve négative ne correspond pas à la volonté des parties à la convention préventive de double imposition qui est une répartition du pouvoir d'imposition entre Etats pour éviter la double taxation provenant de l'application des règles de droit interne propres à chacun d'eux (sur la portée d'une convention préventive de double imposition, voir notamment la circulaire du 16 janvier 2004 citée par l'Etat belge en conclusions p.18 et la circulaire du 11 mai 2006 citée en p.22 des dites conclusions );

Que la cour constate qu'en l'espèce la redevable ne prouve pas que la totalité de ses rémunérations par ailleurs augmentées sensiblement par rapport au contrat écrit sans aucune explication autre que l'augmentation du charroi ( !) - et ce alors qu'un nouvel administrateur Vincent Diépart avait été nommé pour prendre en charge l'extension de l'objet social au courtage en assurance (pièce 9 du dossier de l'intimée)- se rapportait à une activité effective sur le territoire luxembourgeois ;

Que la cour de cassation a statué en ce sens qu'il ne pouvait être admis lorsque l'activité est exercée dans deux états distincts, que la totalité des rémunérations perçues de l'employeur étranger - qui au demeurant in casu exerce la même activité que la maison-mère, dont le siège social est situé à quelques kilomètre du domicile de la redevable -, soit taxable exclusivement

à l'étranger (Cass. 28 octobre 2011 RG F.09.0144.F./1 ensuite de Appel Mons 17 octobre 2008 ; Cass. 28 octobre 2011 RG n° F.09.0156 F);

Qu'en l'espèce les éléments apportés aux débats par l'intimée (contrat de travail, certificat de rémunération et de retenue d'impôt au Grand-Duché, attestation de l'employeur singée par le mari, attestation vague d'un sieur Hody, liste des sinistres relatif à des véhicules et pièces y relatives (pièces n° VI/44 à 61 du dossier administratif exercice 2006, pièces VII/21 et suivantes exercice 2007) ne permettent pas d'estimer qu'elle serait exclusivement taxable au Grand-Duché, à défaut de prouver par des éléments concrets et crédibles qu'elle exerçait la totalité de son activité au sein de la société luxembourgeoise pour le montant des revenus déclarés par ailleurs substantiellement augmentés (62.410,74 euro pour l'exercice 2006 pièce n° VI/2, 56.434,93 euro pour l'exercice 2007, pièce VII/7 exercice 2007, 57.784,08 euro pour l'exercice 2008 pièce n° VI/6 du dossier administratif, 56.629,48 euro ou 69.075,78 euro pour l'exercice 2009, pièce VII/6 et 23)et pratiquement doublés par rapport au contrat écrit ;

Qu'elle s'est révélée incapable d'indiquer le n° de téléphone de la société au Grand-Duché, bien qu'elle y travaillait régulièrement selon ses dires ;

Qu'il est indifférent pour l'appréciation de la disposition de l'article 15 de la CPDI, que la société avait eu une activité effective au Grand-Duché puisque la réalité de l'activité de la société au Grand-Duché n'est pas en cause ;

Que de même le fait que le contrat ait été signé avec la société luxembourgeoise et non la maison-mère ne démontre pas l'exercice de l'activité exclusive au Grand-Duché d'autant que la redevable à la suite d'une demande de renseignements (pièce n° VI/42 du dossier administratif exercice 2006) s'est présentée au bureau de l'agent taxateur pour préciser qu'elle prestait plus ou moins 20 heures semaine à concurrence de trois jours dans cette société qui comptait treize personnes au niveau administratif et qu'elle passait chercher le courrier à Werbomont, siège de la société-mère avant de se rendre au Grand-Duché ( ?),circonstances narrées à l'agent taxateur qui ne sont pas démenties en degré d'appel;

Qu'en définitive la redevable n'apporte nullement la preuve qui lui incombe que son activité requérait totalement sa présence physique au Grand-Duché et est de nature à justifier pour sa totalité un régime d'exemption;

Que les documents produits par elle concernent essentiellement l'activité sociale mais non son activité personnelle qui lorsqu'elle est décrite, ne permet pas d'apprécier précisément son quantum en terme de durée d'activité sur place, ni même sa présence au Grand- Duché de manière précise (absence de souches de restaurants, prélèvement au guichet automatique d'établissements financiers, usage d'une carte de crédit, tickets attestant d'achats dans un magasin d'alimentation à proximité de l'entreprise...), le courrier pouvant être traité ailleurs, d'autant que la redevable traitait aussi le courrier de la société belge qu'elle allait chercher à Werbomont au siège de la société- mère;

Qu'il n'appartient pas à l'intimée de reprocher des suppositions à l'administration, à défaut pour elle de fournir des éléments concrets permettant à l'administration d'apprécier sa situation, mais de rapporter la preuve par des éléments positifs et contrôlables de sa présence effective à l'étranger pour le temps de travail invoqué ;

Que la cour remarque que le conseil de l'intimée est demeurée assez vague sur la présence de l'intimée à l'étranger (2, 3 ou 4 fois la semaine selon la lettre de son conseil du 13 mars 2009, pièces n° VII/18 et 19 exercice 2009) tout comme l'intimée l'avait été lorsqu'elle s'était présentée au bureau de l'agent taxateur (supra) ;

Qu'il est évident que l'administration chargée de recouvrer l'impôt en vertu d'une législation d'ordre public ne peut admettre qu'un résident belge assujéti à l'impôt en principe en Belgique puisse se contenter d'affirmations non sérieusement étayées d'une activité professionnelle exercée à l'étranger pour jouir d'un régime d'exemption sous peine de vider complètement de leur sens les dispositions des articles 3 et 5 du code d'impôt sur les revenus qu'elle est chargée d'appliquer ;

Que l'administration a fait observer à juste titre que pour les exercices en cause le redevable a sensiblement réduit ses revenus professionnels taxables en Belgique aux alentours de 25.000 euro , tandis que la redevable, qui a exercé auparavant une activité d'institutrice dans le pays, déclarait des revenus exemptés pour leur totalité (!) dépassant largement les revenus prévus au contrat d'emploi, ce qui laissait présumer un glissement de revenus taxables vers des revenus exemptés ;

Qu'en tout état de cause la cour relève que l'intimée ne prouve pas pouvoir jouir d'un régime d'exemption pour la totalité des revenus déclarés ;

Que l'intimée n'apporte aucun élément décisif permettant d'estimer la quote-part de rémunération rémunérant son activité au Grand-Duché ;

Qu'il y a dès lors lieu de prendre en considération le calcul proposé par l'administration puisque l'intimée a effectivement exercé pour partie son activité au Grand-duché;

Que l'administration propose de fixer le quantum de celle-ci (partie exonérée) à 50 % de la rémunération contractuelle prévue au contrat écrit (36.000 euro bruts) pour les exercices 2007 et 2008 et à 25% de cette même rémunération pour les exercices 2005 et 2006 (en l'absence de preuve de justificatif de carburant correspondant au kilométrage soi-disant parcouru) ;

Que les redevables n'apportant aucun élément permettant de retenir un montant sujet à exemption supérieur, il y a lieu d'entériner la proposition de l'administration ;

#### **PAR CES MOTIFS,**

Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935,

La cour, statuant contradictoirement, arrête que:

1. L'appel est recevable et partiellement fondé.
2. Le jugement déféré est réformé.
3. Les cotisations querellées sont confirmées sous la réserve que le quantum de la partie exonérée des revenus luxembourgeois est fixée à 50 % de la rémunération contractuelle prévue au contrat écrit (36.000 euro bruts par an à 100 %) pour les exercices 2007 et 2008 et à 25% de cette même rémunération pour les exercices 2005 et 2006.
4. Le dégrèvement est ordonné dans cette seule mesure.
5. Les dépens sont compensés, chaque partie succombant partiellement dans ses prétentions.

Ainsi jugé et délibéré par la NEUVIÈME chambre de la cour d'appel de Liège, où siégeaient le président Jean-Pierre AERTS et les conseillers Jean Michel GOUTIER et Philippe GARZANITI et prononcé en audience publique du 27 juin 2014 par le président Jean-Pierre AERTS, avec l'assistance du greffier Marion JANSSEN.

#### **Exemple 3 : autres références**

1. Tribunal de première instance de Mons- Jugement du 1 avril 2009-Rôle n°07/2185/A\_08/209/A
2. Tribunal de première instance de Liège-Jugement du 20 décembre 2011-Rôle n°10/6244/A
3. Tribunal de première instance de Liège – Jugement du 9 novembre 2011- Rôle n°10/3628/A





# Bibliographie

---

*Accord amiable*, signé le 16 mars 2015 sur l'application de l'article 15 de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition conclue le 17 septembre 1970.

Andreani, J.C, & Conchon, F. (2005). Méthodes d'analyse et d'interprétation des études qualitatives : état de l'art en marketing. En ligne [http://www.escp-eap.net/conferences/marketing/2005\\_cp/Materiali/Paper/Fr/ANDREANI\\_CONCHON.pdf](http://www.escp-eap.net/conferences/marketing/2005_cp/Materiali/Paper/Fr/ANDREANI_CONCHON.pdf), consulté le 10 juin 2017.

Chambre des salariés-Luxembourg. (2012). *Désindexation des prestations familiales : le retard d'adaptation dépasse 13%*. Consulté le 24 Juillet, 2017, sur Socionews: <https://www.csl.lu/bibliotheque/newsletters/90c44ecd95.pdf>

Angel, B., & Chaltier-Terral, F. (2008). *Quelle Europe après le traité de Lisbonne*. Lextenso.

Aujean, M. (2007). La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée. *Regards croisés sur l'économie*, pp. 238-249.

Berlin, D. (1996). Droit communautaire et fiscalité, Harmonisation des fiscalités. *Jurisclasseur*, pp. 6-20.

Bin, F. (2014, Janvier). Identités culturelles et harmonisation fiscale européenne. *DROITS*, pp. 247-268.

Bouvy, P., De Marneffe, J., Marechal, B., & Philippe, D.-E. (2015). *Le statut des travailleurs frontaliers au Luxembourg*. Anthemis.

Bublout, J., Franssen, C., Krings, M., Traversa, E., & Warzée, J. (2015). *Le contrôle fiscal : Aspects pratiques et actualités*. Anthemis.

Bultot, J. (2015, Septembre). *Evolution de la situation des frontaliers au Luxembourg : imposition et sécurité sociale*. Consulté le Juin 15, 2017, sur IF Group: <http://www.ifgroup.lu/uploads/news/files/evolution-de-la-situation-des-frontaliers.pdf>

Burgio, M. (1981). Droit fiscal européen et politiques fiscales nationales. Dans *Réflexions offertes à Paul Sibille* (p. 291). Bruxelles: Bruylant.

Buylaert, D. (2015, Mai 31). Echange de données : du nouveau pour les salariés occupés au Luxembourg. *Le fiscalogues international*, pp. 4-5.

Buysse, C. (2015, Mars 31). CPDI avec le Luxembourg et activité hors de l'Etat d'occupation : tolérance. *Le fiscalogues international*, pp. 1-5.

Circulaire de l'administration générale de la Fiscalité du 1er juin 2015 portant sur l'impôt des non-résidents personnes physiques, M.B.

Convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et du Protocole final, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, approuvé par la Loi du 14 décembre 1972

David, D. (2017, Juin 1). *Le détachement au Luxembourg : nouvelles règles du jeu*. Consulté le Juin 18, 2017, sur Paperjam: <http://paperjam.lu/news/le-detachement-au-luxembourg-nouvelles-regles-du-jeu>

De Marneffe, J. (2015, Janvier 27). *LE TÉLÉTRAVAIL DES SALARIÉS FRONTALIERS, À QUAND UNE SOLUTION ?* Consulté le Juin 12, 2017, sur Les frontaliers: <https://www.lesfrontaliers.lu/societe/le-teletravail-des-salaries-frontaliers-quand-une-solution>

Deslauriers, J.P. (1991). Recherche qualitative. Québec : McGraw-Hill.

Diana, S.-P., Kulcsar-Pop, E., & Gherman, A.-T. (2010). *Current trends in tax harmonization and competition within the European union*.

Engelmann, N., Mondelaers, Y., & Lappen, C. (2015, Juin 30). CPDI avec le Luxembourg et limite des 24 jours : modalités d'application. *Le fiscalogues international*, pp. 1-12.

Fiscalnet. (2009). *Tribunal de première instance de Mons-Jugement du 1er avril 2009-Rôle n°07/2185/A\_08/209/A*. Mons: Fiscalnet.

Fiscalnet. (2011). *Tribunal de première instance de Liège-Jugement du 20 décembre 2011-Rôle n°10/6244/A*. Liège: Fiscalnet.

Fiscalnet. (2011). *Tribunal de première instance de Liège-Jugement du 9 novembre 2011-Rôle n°10/3628/A*. Liège: Fiscalnet.

Fiscalnet. (2016). *Cour d'Appel de Liège-Arrêt du 13 avril 2016-Rôle n°2014/RG/221*. Fiscalnet.

Gengler, C. (1991). Le Luxembourg et ses travailleurs frontaliers. *Revue géographique de l'est*, pp. 123-136.

Georgeta, D., Trandafir, M., & Dragomir, C.-M. (2011). Comparative analysis on Romanian Taxation in the European Context, as a Prerequisite for Tax Harmonization. *AUDCE*, pp. 45-59.

Gouthière, B. (2016). *Les impôts dans les affaires internationales*. Francis Lefebvre.

Graces, P., Laurent, A., & Zeoli, A. (2017). *Guides des impôts. Frontaliers et résidents*. Luxembourg: Mediaweb Editions.

Grand Duché de Luxembourg. (2017, Février 10). Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. *Texte coordonné au 1er janvier 2017*. Luxembourg.

Grand-duché de Luxembourg. (2017). *Vue d'ensemble du marché du travail*. Consulté le Juin 14, 2017, sur Le portail des statistiques: <http://www.statistiques.public.lu/stat/TableViewer/tableView.aspx>

Hayat, M. (2000, Juin 7). Où en est l'harmonisation fiscale européenne? *Gazette du Palais*, p. 10.

- Hrone. (2016). *ETUDIANTS: DES AMÉLIORATIONS POUR LES BOURSES D'ÉTUDES À LA RENTRÉE*. Consulté le Juillet 25, 2017, sur Hrone: <http://www.hrone.lu/actualites/etudiants-des-ameliorations-pour-les-bourses-detudes-la-rentree>
- Kotler, P., Keller, K., Manceau, D., & Dubois, B. (2009). *Marketing management* (13ème éd.). Paris: Pearson Education.
- Lagoutte, A. (2016, Février 2016). *BOURSES D'ÉTUDES POUR NON-RÉSIDENTS : UNE HISTOIRE SANS FIN*. Consulté le Juillet 25, 2017, sur Legitech: <https://www.legitech.lu/newsroom/articles/bourses-detudes-pour-non%E2%80%91residents-une-histoire-sans-fin/>
- Lapointe, B. (2015). *Corruption et fiscalité : l'entreprise face à ses pratiques internationales*. Berger Levrault.
- Larousse. (2017). *Le grand Larousse illustré*. Larousse.
- Lejeune, C. (2014). *Manuel d'analyse qualitative. Analyser sans compter ni classer*. Louvain-la-Neuve: De Boeck.
- Legitech. (2016). *Livre des impôts luxembourgeois*. Luxembourg: Legitech.
- Lenoir, D. (1994). *L'europe sociale*. La découverte.
- Loi du 6 janvier 1995* portant approbation de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique sur la sécurité sociale des travailleurs Frontaliers et du Protocole final, signés à Arlon, le 24 mars 1994
- Louit, C. (2002). L'adaptation européenne des notions fiscales. Changements et complexité. Dans *Au carrefour des droit. Mélanges en l'honneur de L. Dubouis*. (pp. 407-415). Paris: Dalloz.
- LPG Fiduciaire. (2015, Juin 9). *Fiscalité des entreprises. Convention fiscale Luxembourg-Belgique commentée*. Consulté le Juin 12, 2017, sur LPG: <http://www.fiduciaire-lpg.lu/fr/publications/fiscalit%C3%A9-des-entreprises/convention-fiscale-luxembourg-belgique-comment%C3%A9>
- Malhotra, N.K. (2010). *Marketing research: An applied orientation* (6ème éd.). Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Marchessou, P., Trescher, B., Cutajar, C., & Lassere, J. (2015). *Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte*. Joly.
- Margarita, S., Reznichenko, D., Melnichuk, M., Karaev, A., & Litvinova, S. (2016). Tax Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, pp. 154-159.
- Mellouet, S. (2016). *Idea Fondation*. Consulté le Juin 11, 2017, sur Télétravail : SREL (solution réaliste pour le Luxembourg): <http://www.fondation-idea.lu/wp-content/uploads/sites/2/2016/12/SREL.pdf>
- Newton, P. (2015). *Principles of Project Management. Project Skills*. Free management ebooks.

- Nols, C.-A. (2016). *La nouvelle mesure anti-abus fiscal modifiant la directive " mère-filiale" et l'enjeu de sa transposition en Belgique*. Liège: Université de Liège.
- OCDE. (2011). *Réformes économiques 2011 : Objectif croissance*.
- OCDE. (2014). Commentaires sur l'article 15: Concernant les revenus d'emploi. Dans OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*. Paris: OECD Publishing.
- OCDE. (2015). *Etudes économiques de l'OCDE-Luxembourg*.
- OCDE. (2017). *La situation du Luxembourg. Perspectives de l'emploi 2017*. Consulté le Juin 14, 2017, sur OCDE: <http://www.oecd.org/fr/luxembourg/Employment-Outlook-Luxembourg-FR.pdf>
- OECD. (2015). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*. Paris: OECD Publishing.
- Parlement européen - Direction générale des études. (1997). *Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne*.
- Peeters, B. (2014, Mars 31). Echange de renseignements : un processus en chantier. *Le fiscalogues international*, pp. 2-5.
- Perez Van Gaeveren, M., & Smet, F. (2016, Février 29). Nouvelles règles en matière d'échange de décisions anticipées en Europe. *Le fiscalogues international*, pp. 1-4.
- Ratajczak, J. (2016). *Le télétravail au Luxembourg : une question épineuse*. Consulté le Juin 13, 2017, sur Hrone: <http://www.hrone.lu/actualites/le-teletravail-au-luxembourg-une-question-epineuse>
- Richelle, I. (2013). *Fiscalité européenne: 60 ans de hauts et de bas*. Bruxelles: Académie royale de Belgique.
- Ruben, M.-E. (2016, Décembre 5). *Télétravail : FBI ( fausse bonne idée)*. Consulté le Juin 2017, 2017, sur Idea fondation: <http://www.fondation-idea.lu/2016/12/05/teletravail-12-fbi-fausse-bonne-idee/>
- Schaffner, J. (2014). *Droit fiscal international. Regards sur le droit luxembourgeois*. Promoculture Larcier.
- Seutin, P. (2015, Mai 2). Belgique-Luxembourg : le chaos persiste. *Hebdo Fiscalnet*, p. 2.
- Smet, F. (2014, Décembre 31). Echange automatique de données : le 'FATCA européen' approuvé. *Le fiscalogues international*, p. 5.
- Springael, B. (2014, Novembre 30). Luxembourg : nouvelle législation fiscale sous le signe de la transparence. *Le fiscalogues international*, p. 1.
- Stratula, V. (2005). *La liberté de circulation des travailleurs*. L'Harmattan.
- Tissot. (2017). *Dictionnaire du droit du travail*. Tissot Editions.

Union Européenne. (2017, Juin 12). *Domaine d'action de l'Union européenne-Fiscalité*. Consulté le Juin 2017, 20, sur Union Européenne: [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_fr](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fr)

*Vademecum sur la charge de la preuve*, signé le 16 mars 2015, Sur base de l'article 25, § 3, de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune complétée par l'Avenant du 11 décembre 2002 et l'Avenant du 16 juillet 2009

Valenduc, C. (1994). L'harmonisation fiscale et la construction européenne. L'accompagnement du marché ou le renforcement du pouvoir politique? *Courrier hebdomadaire du Crisp*, pp. 1-58.

Van Landeghem, P. (2016, Novembre 7). *Les frontaliers face à la réforme fiscale 2017*. Consulté le Juin 7, 2017, sur Les frontaliers: <https://www.lesfrontaliers.lu/fiscalite/les-frontaliers-face-la-reforme-fiscale-2017>

Verachtert, G., & Smet, F. (2013, Juillet 15). La commission UE pour des échanges automatiques les plus larges. *Le fiscalogues international*, pp. 6-8.

Viessant, C. (1999). *La pénétration du droit communautaire en droit fiscal français*. Aix-Marseille.

Winandy, J.-P. (2009). *Droit fiscal européen et international-Luxembourg*. Kluwer.







## Executive summary

---

In a European context where European Union leaders strongly defend the principle of the free movement of workers, the national authorities have some weaknesses to keep their full taxation sovereignty. Indeed, it has to be run in coordination with the compliance of the EU directives. Therefore, there are many repercussions on the workers, especially the cross-border worker.

Every day, more than fifty thousand Belgian workers cross the border to work in Luxembourg. Nowadays, the fiscal legislation has growing tough conditions and the Belgian taxation authority is very strict to accept the tax exemption from the Luxembourg income. The evidences required must be extremely nominative to demonstrate the physical presence of the cross-border worker in Luxembourg. A new tax reform has just been born in Luxembourg and is about to totally change the taxation status of the non-residents, the cross-border workers. The complexity comes then from all fronts, Belgian, Luxembourgian and Europeans. Here is why clarifying the situation matters. Our work provides an overview of the different situation for the Belgian cross-border workers in their relationships with the Belgian and Luxembourgian taxation authorities. It also identifies the barriers and difficulties in the fiscal status. Based on a deep analysis of the different legislations and taxation literature, we have developed an analytical framework set and a literature review to analyse where are the concerns that make it difficult for those cross-border workers. It also enables the worker to identify himself into the situation and avoid the typical mistakes. Furthermore, our top-quality interviews of tax experts lead us to express feelings over the current state of the fiscal status of the Belgian cross-border worker. We noticed that our experts seem to be thinking along the same line which is in keeping with our literature review.

At the end of the work, we have to admit that there are no solutions to avoid difficulties because the tax law has to be respected and we can do nothing about that. However, we could always provide guidelines in order to ease the life of the cross-border workers. Finally, we hope that our work will help those workers that can follow our recommendations. We have always been surprised that many workers are not even aware of those legislations.