

Flash News

Imposition des travailleurs frontaliers entre la Belgique et le Luxembourg : circulaire relative aux modalités pratiques d'application de l'accord amiable

Les autorités fiscales belges ont publié la circulaire AGFisc N° 22/2015 datée du 1^{er} juin 2015 en vue de clarifier les modalités d'application de l'accord amiable signé le 16 mars 2015 entre le Luxembourg et la Belgique.

3 juillet 2015

Contexte

Le 16 Mars 2015, les gouvernements belge et luxembourgeois ont conclu un accord amiable relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers (cf. Flash News publiée le 31 Mars 2015 : <http://www.pwc.lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-310315.pdf>).

Cet accord amiable introduit, avec effet rétroactif au 1^{er} Janvier 2015, une dérogation à l'actuel article 15 de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition conclue en 1970. Aux termes de cet accord, le Luxembourg conserve le droit d'imposition sur la totalité de la rémunération du travailleur à condition que l'activité physiquement prestée en Belgique et/ou dans des Etats tiers pour le compte d'un employeur luxembourgeois n'excède pas 24 jours par année civile.

Afin de clarifier les modalités d'application de cet accord et de répondre aux nombreuses problématiques d'ordre pratique que celui-ci soulève (jours à prendre en compte dans le décompte des 24 jours, mode de répartition de la rémunération imposable, etc.), les autorités belges ont publié la circulaire administrative susmentionnée.

Contenu

1. Calcul du seuil de tolérance des 24 jours : jours à inclure

(i) Fractions de journées

La Circulaire interprète l'accord amiable de manière relativement stricte et prévoit expressément que « *toute fraction de journée, même brève, compte comme journée entière de présence pour le calcul des 24 jours* ».

Exemple

Au cours du 1^{er} trimestre 2015, un travailleur frontalier belge a passé 3 demi-journées en Belgique puis 4 demi-journées en France. Ces 7 demi-journées seront comptabilisées à hauteur de 7 jours dans le décompte des 24 jours.

(ii) Jours non productifs

Les journées - ou fractions de journées – non productives doivent également être prises en compte dans le décompte des 24 jours.

Ainsi, sont à comptabiliser dans le décompte des 24 jours :

- ⇒ les journées (ou fractions de journées) de formation suivie dans l'Etat de résidence ou dans un Etat tiers,
- ⇒ les journées (ou fractions de journées) pendant lesquelles le salarié assure une permanence ou un service de garde.

2. Calcul du seuil de tolérance des 24 jours : jours à exclure

La Circulaire écarte du décompte des 24 jours 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 notamment visés les week-ends et jours fériés, les journées de congés, de maladie ou d'accident, les journées dues à des cas de force majeure tels que les grèves des moyens de transport ou encore les jours de transit passés dans l'Etat de résidence et/ou l'Etat tiers pour rejoindre un lieu de travail.

Les journées de travail passées dans l'Etat de résidence ou dans un Etat tiers au titre d'une activité professionnelle non visée par l'article 15 §1 de la Convention belgo-luxembourgeoise (mandat d'administrateur, indépendant, etc.) sont également à exclure du calcul.

3. Situations particulières

(i) Activités partielles

Les autorités fiscales belges précisent également la méthode de calcul des jours à utiliser à l'endroit des activités exercées partiellement dans l'Etat d'activité (Luxembourg), typiquement dans le cadre des contrats d'emploi à temps partiel.

Dans ce contexte, la Circulaire prévoit de réduire le seuil de tolérance *prorata temporis*, le nombre de jours devant être arrondi à l'unité supérieure.

Exemple

Un salarié belge dispose d'un contrat à temps partiel (80%) auprès d'une société luxembourgeoise. Le seul de tolérance à observer dans le cadre de cette activité est de 20 jours (24 jours x 80% = 19.20, arrondi à l'unité supérieure, soit 20 jours).

A noter qu'en cas de cumul de plusieurs contrats à temps partiels, une double limite s'applique :

- il convient d'analyser au titre de chaque contrat si le seuil de jours de présence en Belgique ou dans un Etat tiers est dépassé.

- il convient également de s'assurer que le total des jours prestés en Belgique ou dans un Etat tiers n'excède pas 24 jours.

(ii) Activités prestées dans un Etat tiers

La tolérance s'applique sous réserve des dispositions conventionnelles particulières éventuellement applicables entre la Belgique et un Etat tiers sur le territoire duquel une partie de l'activité du travailleur est prestée.

Notons à cet égard que les dispositions de la Convention belgo-française du 10 mars 1964 prévoit l'imposition du travailleur résident belge employé par un employeur luxembourgeois en France dès le premier jour de travail presté sur le territoire français.

Exemple

Au cours de l'année 2015, un travailleur frontalier belge employé par une entité luxembourgeoise preste 15 jours de travail en Belgique et 5 jours en France. Le seuil des 24 jours ne sera pas franchi et la rémunération reste entièrement imposable au Luxembourg à l'exception des 5 jours prestés en France, ceux-ci étant imposables en France en vertu de la Convention belgo-française.

4. Répartition de la rémunération imposable

De manière générale, lorsque le seuil de tolérance est franchi, le droit d'imposition des revenus salariés doit être réparti entre la Belgique et le Luxembourg conformément aux dispositions de l'article 15 de la Convention belgo-luxembourgeoise.

A cet égard, le calcul de la rémunération à imposer en Belgique doit être opéré en fonction du temps réellement presté sur le territoire belge ou dans des Etats tiers (calcul par heure de travail).

Pour la détermination de la rémunération imputable à l'activité exercée sur le territoire d'un Etat, il est fait référence à la circulaire belge du 25 mai 2005 émise en la matière et à l'addendum du 11 octobre 2005 ainsi qu'aux derniers commentaires de l'article 15 de la Convention modèle OCDE.

La Circulaire précise encore que les revenus de remplacement destinés à compenser une perte temporaire de rémunération, et payés en exécution de la législation sociale de l'un des deux Etats contractants (par exemple les indemnités de maladie ou de maternité) sont imposables dans cet Etat (i.e. au Luxembourg pour un frontalier belge affilié au régime luxembourgeois de sécurité sociale).

Enfin, la Circulaire indique que les rémunérations supplémentaires perçues lorsqu'un salarié se tient, durant les weekends et jours fériés, à la disposition de son employeur (« primes d'astreinte ») sont toujours à imposer dans l'Etat de résidence.

Lien vers la Circulaire

Si vous désirez consulter la Circulaire belge du 1^{er} Juin 2015 dans son intégralité, veuillez suivre le lien suivant:

[Circulaire AGFisc N°22/2015 du 1er Juin 2015](#)

Pour plus d'informations, n'hésitez pas à nous contacter:

Michiel Roumieux	Associé	+352 49 48 48 3055	michiel.roumieux@lu.pwc.com
Eric Paques	Associé	+352 49 48 48 3165	eric.paques@lu.pwc.com
Séverine Moca	Directeur	+352 49 48 48 3205	severine.moca@lu.pwc.com
Julien Treffort	Directeur	+352 49 48 48 3349	julien.treffort@lu.pwc.com

PwC Luxembourg (www.pwc.lu) est le premier cabinet de services professionnels au Luxembourg, employant 2450 personnes originaires de 55 pays différents. PwC Luxembourg fournit des services en matière d'audit, de fiscalité et de conseil, comprenant notamment des services de conseils en gestion, en transactions, en financement ainsi que des services de conseils portant sur des aspects réglementaires. La firme fournit ces conseils à une clientèle très variée allant des entrepreneurs locaux et des PME aux grandes multinationales ayant leurs activités au Luxembourg et dans la Grande Région. La firme aide ses clients à créer la valeur qu'ils recherchent en contribuant au bon fonctionnement des marchés de capitaux et en fournissant des conseils privilégiant une approche sectorielle.

Le réseau international PwC est le plus important prestataire de services professionnels dans les domaines de l'audit, du conseil fiscal et du conseil en gestion. Nous sommes un réseau de firmes indépendantes présentes dans 157 pays et comptons plus de 195 000 collaborateurs. Faites-nous part de vos enjeux et consultez nos sites de référence : www.pwc.com et www.pwc.lu pour davantage de précisions.

© 2015 PricewaterhouseCoopers, Société coopérative. Tous droits réservés. Dans le présent document, « PwC Luxembourg » fait référence à PricewaterhouseCoopers, Société coopérative (Luxembourg), qui est une société membre de PricewaterhouseCoopers International Limited (« PwC IL ») dont chaque entité membre est indépendante et distincte, et dont les actes ou omissions ne sauraient en aucun cas engager la responsabilité de PwC IL.