

## **Belgique – précisions concernant le seuil de tolérance**

L'article 15 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique 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 paragraphe 8 du Protocole final y relatif, règlent le traitement fiscal des professions dépendantes.

Par conséquent, un résident de la Belgique qui travaille pour un employeur luxembourgeois et qui exerce son activité salariée partiellement en dehors du Luxembourg c'est-à-dire soit en Belgique, soit dans un État tiers, pour une période n'excédant pas au total 34<sup>1</sup> jours au courant d'une année d'imposition, reste imposable au Luxembourg sur l'intégralité de son salaire reçu pour l'année en question.

### **Seuil de tolérance**

En principe, pour le calcul du seuil de tolérance des 34 jours, il y a lieu de considérer les jours où le salarié est physiquement présent dans l'État de sa résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer son emploi.

Toute fraction de journée compte comme une journée entière de sorte que les jours où le salarié n'exerce son activité que partiellement dans son État de résidence et/ou dans un État tiers sont entièrement pris en compte pour le calcul des 34 jours.

Pour 2022, le seuil de 34 jours est accordé pour la période du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre.

### **Seuil de tolérance – contrat à temps partiel**

Lorsqu'un salarié qui est un résident de l'un des États contractants exerce son activité dans l'autre État contractant dans le cadre d'un contrat à temps partiel, le seuil de 34 jours n'est pas réduit proportionnellement.

### **Seuil de tolérance – activité pendant une partie de l'année**

Lorsqu'un salarié qui est un résident de l'un des États contractants exerce son activité dans l'autre État contractant pendant une partie de l'année seulement, le seuil de 34 jours n'est pas réduit proportionnellement.

### **Seuil de tolérance – dépassement du seuil de tolérance**

En cas de dépassement du seuil de tolérance, le contribuable perd le bénéfice de la disposition en question. Dans ce cas, conformément au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 15 de la Convention, l'État de résidence récupère le droit d'imposer la rémunération reçue au titre d'un emploi salarié à compter du premier jour et à hauteur du temps où le salarié a été effectivement présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers afin d'y exercer cet emploi sous réserve des rémunérations reçues en application de la législation sur la sécurité sociale (voir point suivant).

Le revenu provenant d'une occupation salariée à prendre en considération comprend le salaire courant (y compris les avantages) ainsi que les rémunérations supplémentaires (gratifications).

---

<sup>1</sup> Les dispositions de l'Avenant du 31 août 2021 modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017 sont entrées en vigueur le 10 février 2023 et sont applicables aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Avant l'entrée en vigueur de l'Avenant du 31 août 2021 le seuil de tolérance s'élevait à 24 jours.

## **Paiements en application de la législation sur la sécurité sociale**

Les rémunérations reçues pour cause de maladie ou de maternité et payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un des États ne relèvent pas du champ d'application de l'article 14 mais sont visées par le paragraphe 2 de l'article 18 qui prévoit que l'État de provenance de ces rémunérations possède le droit de les imposer.

### **Procédure amiable**

Les paragraphes 1<sup>er</sup> et 2 de l'article 25 de la Convention s'appliquent aux situations dans lesquelles une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Dans ces cas, une procédure amiable peut être engagée entre les autorités compétentes des deux États. La circulaire [L.G. – Conv. D.I. n° 60 du 11 mars 2021](#) précise les modalités de mise en œuvre de la procédure amiable dans le contexte des conventions fiscales bilatérales conclues par le Luxembourg.

### **Charge de la preuve ([circulaire L.G. – Conv D.I. n° 59 du 31 mars 2015](#))**

#### **1.**

(...)

Du 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 du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu). 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 aussi loin en droit fiscal 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 d'en diminuer la charge (paragraphes 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 État, sera sa présence physique sur le territoire de l'autre État. 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 État.

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, de documents afférents 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 qui 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 État (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 ;
- les 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'État 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 la présence au cours d'une année antérieure.

Dernière mise à jour le 2 mars 2023

\*\*\*