

Résidence fiscale en Belgique, travail à l'étranger : la prudence s'impose

Anne-Thérèse DESFOSES, avocat

Ces dernières années, l'administration fiscale s'est attaquée aux résidents belges qui exercent une activité de salarié ou de dirigeant de société à l'étranger et, singulièrement, au Grand-Duché de Luxembourg. Après avoir rappelé les principes applicables pour déterminer l'Etat ayant le pouvoir d'imposer, nous émettrons quelques considérations quant aux preuves à rapporter par le contribuable et évoquerons la procédure de règlement amiable entre les autorités étatiques.

I. Position du principe

Le siège de la matière réside dans les articles 15 et 16 de la Convention modèle OCDE. La Belgique a conclu un certain nombre de conventions préventives de double imposition, notamment avec le Grand-Duché de Luxembourg, reprenant de manière plus ou moins fidèle le texte de la Convention modèle OCDE. Notre propos est illustré par des références à la Convention préventive de double imposition conclue avec ce dernier Etat.

En ce qui concerne les salariés, le principe est celui de la taxation dans le pays où l'activité s'exerce, sauf en cas d'application de la règle dite des «183 jours».

Selon cette règle, il est prévu que les rémunérations ne peuvent être imposées que dans l'Etat contractant dont le salarié est résident, lorsque trois conditions sont cumulativement réunies :

1. le bénéficiaire du revenu séjourne temporairement dans l'autre Etat contractant pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas 183 jours au cours de l'année civile;
2. sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier Etat;
3. il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur, situé dans l'autre Etat.

En ce qui concerne les dirigeants, leurs revenus provenant de l'exercice d'une fonction d'administrateur ou de fonctions similaires sont taxés dans l'Etat d'établissement de la société dans lequel le mandat d'administrateur est exercé. Ce régime particulier nécessite d'avoir la qualité de membre de conseil

d'administration ou de bénéficiaire d'un pouvoir de surveillance.

Par contre, la rémunération perçue en raison de l'exercice d'une activité journalière de direction ou de caractère technique, commerciale ou financière est imposable conformément à ce qui est applicable aux employés.

Pour que la taxation s'effectue au Grand-Duché de Luxembourg, il faut que l'activité y soit effectivement exercée, c'est-à-dire, selon le Commentaire OCDE, que la personne soit physiquement présente sur le territoire de l'autre Etat contractant au moment où elle exerce les activités pour lesquelles les revenus d'emploi lui sont payés, ce qui est confirmé par une Circulaire administrative du 5 mai 2005 qui précise que l'Etat d'activité ne peut imposer que la partie des rémunérations qui correspond à une activité physiquement exercée sur son territoire.

Il s'ensuit que cela pose la question de la preuve de cette situation, mais aussi de savoir à qui appartient la charge de celle-ci. La jurisprudence majoritaire considère qu'elle incombe au contribuable. Aussi, par prudence, convient-il de se ménager des éléments permettant d'établir une présence physique sur le territoire étranger.

II. Quels sont les éléments de preuve que le contribuable pourra apporter concernant l'exercice d'une activité à l'étranger ?

Le contribuable belge sera avisé de se réserver un maximum d'éléments probatoires concernant sa présence sur le sol étranger lors de l'exercice de son activité professionnelle.

L'employé ou l'administrateur exerçant une fonction de gestion journalière devra pouvoir démontrer le temps passé à l'étranger, notamment par la production de notes de frais d'essence, les factures autoroutières (télépéages), les reçus bancaires d'un éventuel retrait d'argent à l'étranger, des notes d'achat dans des restaurants ou des magasins, des tickets de transport, ...

L'administration est de plus en plus réticente à admettre la production de ces éléments, prétendant qu'il s'agit de documents de complaisance, rejetant des achats qui ne sont pas nominatifs.

Le contribuable sera également avisé de garder et déposer des éléments plus personnels tels que des courriers, agendas, ou déclarations rédigées sous la forme d'attestations rédigées *in tempore non suspecto*, c'est-à-dire établies avant que le contrôle ne surgisse, et de nature à éclairer sur des faits dont l'auteur a personnellement connaissance en vertu de l'article 961/1 du code judiciaire.

L'Administration est attentive aux justificatifs de carburant produits par rapport au temps déclaré passé à l'étranger, et, le cas échéant, aux trajets enregistrés via le GPS.

L'employé ou l'administrateur exerçant une fonction de gestion journalière sera - au besoin - avisé de démontrer qu'il a bien un employeur effectif dans le pays étranger, qu'il y dispose d'un poste fixe de travail, ...

Vu les enjeux en cause, l'administration vérifie avec beaucoup d'acuité la réalité des prestations effectuées à l'étranger.

III. Procédure amiable

En cas de double imposition, il faut alors être attentif à déclencher, au besoin, la procédure amiable prévue par l'article 25 du modèle OCDE, qui prévoit la possibilité de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat de résidence afin d'éviter une double imposition finale.

L'introduction d'une telle requête ne fait pas obstacle aux droits du contribuable d'introduire une réclamation sur la base du droit interne, les deux procédures étant indépendantes l'une de l'autre.

En pratique, il est fréquent que l'administration fiscale belge déclenche elle-même la procédure amiable, en cas de double imposition.