

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 (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 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.