

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

17 août 2021

PROJET DE LOI

**portant assentiment à l'Avenant,
fait à Bruxelles le 5 décembre 2017,
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
le protocole final y relatif,
signés à Luxembourg
le 17 septembre 1970, tels que modifiés
par les Avenants du 11 décembre 2002 et
du 16 juillet 2009**

SOMMAIRE

Pages

Résumé	3
Exposé des motifs	4
Avant-projet	15
Avis du Conseil d'État	16
Projet de loi	25
Avenant (version française)	27
Avenant (version néerlandaise)	31

CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 8, § 1^{er}, 1^o, DE LA LOI DU 15 DÉCEMBRE 2013,
L'ANALYSE D'IMPACT N'A PAS ÉTÉ DEMANDÉE.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

17 augustus 2021

WETSONTWERP

**houdende instemming met het Avenant,
gedaan te Brussel op 5 december 2017,
bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk
België en het Groothertogdom Luxemburg
tot het vermijden van dubbele belasting
en tot regeling van sommige andere
aangelegenheden inzake belastingen
naar het inkomen en naar het vermogen,
en het desbetreffende slotprotocol,
ondertekend te Luxemburg
op 17 september 1970, zoals gewijzigd
door de Avenanten van 11 december 2002 en
van 16 juli 2009**

INHOUD

Blz.

Samenvatting	3
Memorie van toelichting	4
Voorontwerp	15
Advies van de Raad van State	16
Wetsontwerp	25
Avenant (Franse versie)	27
Avenant (Nederlandse versie)	31

OVEREENKOMSTIG ARTIKEL 8, § 1, 1^o, VAN DE WET VAN 15 DECEMBER 2013
WERD DE IMPACTANALYSE NIET GEVRAAGD.

05206

<i>Le gouvernement a déposé ce projet de loi le 17 août 2021.</i>	<i>De regering heeft dit wetsontwerp op 17 augustus 2021 ingediend.</i>
<i>Le “bon à tirer” a été reçu à la Chambre le 24 août 2021.</i>	<i>De “goedkeuring tot drukken” werd op 24 augustus 2021 door de Kamer ontvangen.</i>

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
Vooruit	: Vooruit
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant – Onafhankelijk

<i>Abréviations dans la numérotation des publications:</i>		<i>Afkorting bij de nummering van de publicaties:</i>	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigegekleurd papier)

RÉSUMÉ

L'Avenant, signé à Bruxelles le 5 décembre 2017, modifie le paragraphe 8 du Protocole final de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition de 1970, telle que modifiée par les Avenants de 2002 et 2009.

Le paragraphe 8 du Protocole final concerne les professions dépendantes visées à l'article 15 de la Convention.

Le nouveau paragraphe 8, 1° du Protocole final confirme tout d'abord l'application des règles OCDE en matière d'imposition des professions dépendantes et notamment le principe de la présence physique. En vertu de ce principe, un emploi salarié exercé par un résident d'un État contractant dans l'autre État contractant est considéré comme étant effectivement exercé dans cet autre État lorsque le salarié est physiquement présent dans cet État pour y exercer son activité.

Le nouveau paragraphe 8, 2° du Protocole final introduit une règle dérogatoire ou "règle de tolérance" par rapport au principe précité de la présence physique. Cette nouvelle règle prévoit qu'un résident d'un État contractant qui exerce un emploi salarié dans l'autre État contractant et qui, pendant un maximum de 24 jours par période imposable, travaille dans son État de résidence et/ou dans un État tiers est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans son État d'activité habituel durant toute la période imposable. Dans ce cas, l'État de la résidence du travailleur renonce à imposer les rémunérations se rapportant aux jours prestés dans cet État de résidence et/ou dans un État tiers et l'autre État contractant peut imposer la rémunération comme si le travailleur avait été physiquement présent dans cet autre État tous les jours de la période imposable.

SAMENVATTING

Het Avenant dat op 5 december 2017 te Brussel werd ondertekend, wijzigt paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 2002 en 2009.

Paragraaf 8 van het Slotprotocol heeft betrekking op de niet-zelfstandige beroepen die bedoeld zijn in artikel 15 van de Overeenkomst.

De nieuwe paragraaf 8, 1° van het Slotprotocol bevestigt de toepassing van de OESO-regels inzake de belastingheffing van de niet-zelfstandige beroepen en met name van het principe van de fysieke aanwezigheid. Overeenkomstig dit principe wordt een dienstbetrekking die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend in de andere overeenkomstsluitende Staat geacht daadwerkelijk in die andere Staat te zijn uitgeoefend, wanneer de werknemer in die andere Staat fysiek aanwezig is om aldaar zijn activiteit uit te oefenen.

Door het invoeren van de zogenaamde "24-dagenregel" wijkt de nieuwe paragraaf 8, 2° van het Slotprotocol uitdrukkelijk af van het hiervoor besproken principe van de fysieke aanwezigheid. Deze tolerantieregel bepaalt dat een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk gedurende maximaal 24 dagen fysiek aanwezig is in zijn woonstaat en/of in een derde Staat om aldaar zijn dienstbetrekking uit te oefenen, geacht wordt zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbaar tijdperk.

EXPOSÉ DES MOTIFS

MESDAMES, MESSIEURS,

INTRODUCTION

Le gouvernement soumet aujourd'hui à votre assentiment l'Avenant, fait à Bruxelles le 5/12/2017, modifiant 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 les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009 (ci-après "l'Avenant").

Les dispositions de l'Avenant concernent uniquement les revenus des professions dépendantes visées à l'article 15 de la Convention du 17 septembre 1970, telle que modifiée par les Avenants de 2002 et de 2009. Dès lors que seul l'impôt des personnes physiques est concerné, l'administration fédérale estime que l'Avenant relève de la compétence exclusive de l'État fédéral.

Vous trouverez ci-après une description du contexte politique et économique ayant entouré la conclusion de l'Avenant ainsi que l'analyse des dispositions techniques.

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Contexte politique et économique

La Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg sont liés par la Convention préventive de la double imposition du 17 septembre 1970 qui a été modifiée par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009 (ci-après "la Convention").

L'Avenant soumis aujourd'hui à votre assentiment constitue la confirmation des dispositions d'un accord amiable conclu le 16 mars 2015 sur base de l'article 25, § 3 de la Convention. Le point 4 dudit accord amiable prévoit en effet que "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."

MEMORIE VAN TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

INLEIDING

De regering onderwerpt heden aan uw instemming het Avenant, gedaan te Brussel op 5/12/2017, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende Slotprotocol ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009 (hierna "het Avenant").

De bepalingen van het Avenant hebben uitsluitend betrekking op de inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen die bedoeld zijn in artikel 15 van de Overeenkomst van 17 september 1970 zoals gewijzigd door de Avenanten van 2002 en van 2009. Wanneer het enkel gaat om de personenbelasting is de federale administratie van oordeel dat het Avenant onder de uitsluitende bevoegdheid van de Federale Staat valt.

Hierna vindt u een beschrijving van de politieke en economische context waarin het Avenant werd gesloten, alsmede de analyse van de technische bepalingen.

ALGEMENE TOELICHTING

Politieke en economische context

België en het Groothertogdom Luxemburg zijn gebonden door de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 17 september 1970, die werd gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009 (hierna "de Overeenkomst").

Het Avenant dat heden aan uw instemming wordt onderworpen bevestigt de bepalingen van een regeling die op grond van artikel 25 § 3 van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming werd gesloten op 16 maart 2015. Punt 4 van genoemde regeling bepaalt immers: "De Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 17 september 1970 zal zo spoedig mogelijk worden aangevuld met een Avenant ter bevestiging van deze overeengekomen regeling."

Un premier Avenant avait été signé à cet effet le 29/03/2017, mais comportait malheureusement des erreurs. Plutôt que procéder à une rectification de ces erreurs, il a été préféré de signer un nouveau texte. L'Avenant signé le 29/3/2017 sera abandonné.

Les pourparlers qui ont abouti à la conclusion de l'accord amiable précité et, indirectement, du présent Avenant ont débuté dans le cadre de négociations plus larges concernant une série de dossiers liés au travail frontalier belgo-luxembourgeois qui – pour la bonne compréhension du contexte général – seront brièvement évoqués ci-après.

1. *Financement des communes frontalières belges*

Des milliers de résidents belges traversent quotidiennement la frontière du pays pour exercer une activité professionnelle au Grand-Duché de Luxembourg. Le nombre de frontaliers belges travaillant au Grand-Duché ne cesse d'augmenter. En 2010 ils étaient environ 35 500, en 2016, ils étaient déjà plus de 40 000¹.

Etant donné que les revenus professionnels de ces frontaliers sont généralement imposables au Grand-Duché de Luxembourg et exemptés d'impôt en Belgique en vertu de la Convention, les communes où résident ces frontaliers perdent chaque année une partie – parfois importante – de leurs recettes en additionnels communaux. En vue de remédier à cette situation, la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg ont mis en place, au début des années 2000, un système de compensation financière² que le Luxembourg attribue annuellement à la Belgique en faveur des communes belges avec une importante population de frontaliers travaillant au Grand-Duché.

Vu le flux croissant de frontaliers travaillant au Luxembourg, la compensation financière – initialement fixée à 15 000 000 euros (indexés) – s'est rapidement avérée insuffisante pour couvrir les pertes réelles en additionnels à l'impôt des personnes physiques de ces communes. En 2012, l'écart entre le montant que les communes belges auraient pu percevoir, si les revenus luxembourgeois avaient été imposables en Belgique, et le montant que le Luxembourg attribuait effectivement à la Belgique, s'élevait déjà à quelques 16 millions d'euros. Par conséquent, la Belgique a demandé aux autorités luxembourgeoises de revoir le montant de ladite compensation.

¹ Statistiques sur les travailleurs frontaliers publiées par l'INAMI.

² La compensation financière a été instaurée par la Décision du Comité de ministres de l'UEBL du 14 décembre 2001.

Hiervoor werd op 29/03/2017 een eerste Avenant ondertekend, maar dit bevatte helaas fouten. Liever dan over te gaan tot een rechtzetting van die fouten werd de voorkeur gegeven aan het ondertekenen van een nieuwe tekst. Het op 29/03/2017 ondertekende Avenant zal worden opgeheven.

De besprekingen die hebben geleid tot het sluiten van voornoemde overeengekomen regeling en, onrechtstreeks, van dit Avenant, werden aangevat in het kader van ruimere onderhandelingen betreffende een reeks dossiers die verband houden met Belgisch-Luxemburgse grensarbeid. Die dossiers worden hierna – om de algemene context duidelijk te maken – beknopt uiteengezet.

1. *Financiering van de Belgische grensgemeenten*

Duizenden Belgische inwoners steken dagelijks de landsgrens over om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen in het Groothertogdom Luxemburg. Het aantal Belgische grensarbeiders dat in het Groothertogdom werkt, blijft toenemen. In 2010 waren er ongeveer 35 500; in 2016 reeds meer dan 40 000.¹

Aangezien de beroepsinkomsten van die grensarbeiders krachtens de Overeenkomst over het algemeen in het Groothertogdom Luxemburg mogen worden belast en in België vrijgesteld zijn van belasting, verliezen de gemeenten waar die grensarbeiders wonen elk jaar een – soms aanzienlijk – deel van hun ontvangsten en gemeentelijke opcentiemen. Om deze situatie op te lossen hebben België en het Groothertogdom Luxemburg in het begin van de jaren 2000 een systeem ingevoerd waarbij Luxemburg jaarlijks financiële compensatie² verleent aan België ten voordele van Belgische gemeenten met een hoog aantal grensarbeiders dat in het Groothertogdom werkt.

Gezien de toenemende stroom van grensarbeiders die in Luxemburg werken, bleek snel dat de financiële compensatie – die oorspronkelijk werd vastgelegd op 15 000 000 euro (geïndexeerd) – onvoldoende was om de reële verliezen aan opcentiemen op de personenbelasting van die gemeenten te dekken. In 2012 was het verschil tussen het bedrag dat de Belgische gemeenten hadden kunnen innen indien de Luxemburgse inkomsten in België hadden mogen worden belast, en het bedrag dat Luxemburg daadwerkelijk aan België toekende, reeds zo'n 16 miljoen euro. België heeft bijgevolg aan de Luxemburgse autoriteiten gevraagd om het bedrag van de genoemde compensatie te herzien.

¹ Statistieken betreffende de grensarbeiders gepubliceerd door het RIZIV.

² De financiële compensatie werd ingesteld door de Beslissing van het Comité van ministers van de BLEU van 14 december 2001.

À l'issue de plusieurs tours de négociations, la Belgique a obtenu une augmentation significative du montant de la compensation, dont le montant de base a été porté de 15 000 000 à 30 000 000 d'euros à partir de l'année 2015.

2. Présence physique dans l'État d'activité – règle de tolérance et charge de la preuve

Conformément au modèle de Convention de l'OCDE, la Convention belgo-luxembourgeoise prévoit, qu'en règle générale, les revenus de professions dépendantes sont imposables dans l'État où l'activité professionnelle est exercée. Le § 8 du Protocole final de la Convention précise par ailleurs, qu'un emploi salarié est exercé dans un État contractant lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet État, c'est-à-dire lorsque le salarié est physiquement présent dans cet État pour y exercer cette activité.

Les rémunérations recueillies par un résident belge exerçant son activité salariée effectivement au Grand-Duché de Luxembourg – c'est-à-dire en y étant physiquement présent – sont dès lors imposables au Luxembourg et exemptées en Belgique de l'impôt des personnes physiques.

Il arrive cependant régulièrement qu'un tel salarié soit amené, dans le cadre de son activité professionnelle, à être présent pendant un certain nombre de jours en Belgique et/ou dans un État tiers (formations professionnelles organisées hors du Luxembourg, télétravail au domicile belge, visite de clients hors du Luxembourg etc.). La partie de la rémunération se rapportant à ces jours de travail exercés en Belgique et/ou dans un État tiers sont, sous certaines conditions, imposables en Belgique.

Une application très stricte de la règle de la présence physique peut engendrer une complication administrative disproportionnée par rapport à l'impôt que cela pourrait générer dans cet État de résidence. C'est le cas par exemple, si cet État cherche à imposer la rémunération se rapportant à quelques journées de formation suivies dans l'État de résidence ou dans un État tiers, alors que le salarié est normalement physiquement présent tous les jours dans l'autre État contractant pour y exercer son activité professionnelle.

En vue d'éviter ce genre de situations, la délégation luxembourgeoise avait proposé en 2014 la conclusion d'un accord amiable interprétatif de l'article 15, § 1^{er}

Op het einde van verscheidene onderhandelingsrondes heeft België verkregen dat het bedrag van de compensatie aanzienlijk verhoogd werd, van het basisbedrag 15 000 000 tot 30 000 000 euro vanaf het jaar 2015.

2. Fysieke aanwezigheid in de werkstaat – tolerantieregel en bewijslast

In overeenstemming met het model van overeenkomst van de OESO bepaalt de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst dat de inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen over het algemeen belast mogen worden in de Staat waar de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend. Bovendien bepaalt § 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst dat een dienstbetrekking in een overeenkomstsluitende Staat uitgeoefend wordt wanneer de werkzaamheid uit hoofde waarvan de lonen, salarissen en andere beloningen betaald worden daadwerkelijk in die Staat uitgeoefend wordt, dit wil zeggen, wanneer de werknemer fysiek aanwezig is in die Staat om aldaar die werkzaamheid uit te oefenen.

De beloningen verkregen door een Belgische inwoner die zijn dienstbetrekking daadwerkelijk uitoefent in het Groothertogdom Luxemburg – dat wil zeggen dat hij aldaar fysiek aanwezig is – mogen bijgevolg worden belast in Luxemburg en worden in België vrijgesteld van de personenbelasting.

Het gebeurt evenwel geregeld dat dergelijke werknemer in het kader van zijn beroepswerkzaamheid gedurende een aantal dagen in België en/of in een derde Staat aanwezig moet zijn (beroepsopleiding georganiseerd buiten Luxemburg, thuiswerk in de Belgische woonplaats, bezoek aan klanten buiten Luxemburg, enz.). Het deel van de beloning dat betrekking heeft op die dagen waarin het werk werd uitgeoefend in België en/of in een derde Staat; mag onder bepaalde voorwaarden in België belast worden.

Een heel strikte toepassing van de regel van de fysieke aanwezigheid kan leiden tot een administratieve complicatie die niet in verhouding staat tot het bedrag aan belasting dat hierdoor in die woonstaat zou kunnen ontstaan. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer die Staat belasting wil heffen van de beloning die betrekking heeft op enkele dagen opleiding die werden gevolgd in de woonstaat of in een derde Staat, terwijl de werknemer normaal gezien alle dagen fysiek aanwezig is in de andere overeenkomstsluitende Staat om aldaar zijn beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

Om dat soort situaties te vermijden had de Luxemburgse delegatie in 2014 voorgesteld om een regeling in onderlinge overeenstemming te sluiten voor

de la Convention. Un accord similaire a été conclu en 2011 entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Allemagne.

Les négociations qui ont été menées parallèlement à celles portant sur la révision de la compensation financière, ont abouti à la conclusion d'un accord amiable basé sur l'article 25 de la Convention. À l'instar de l'accord germano-luxembourgeois précité, l'accord négocié entre le Luxembourg et la Belgique prévoit une règle de tolérance permettant au frontalier de rester imposable dans son État de travail "habituel" même s'il exerce une partie de ses activités dans un autre État (dans son État de résidence et/ou dans un État tiers) pendant un nombre maximum de 24 jours au cours de la période imposable concernée. Vous trouverez d'avantage de détails concernant ladite règle "des 24 jours" dans la partie B. "Dispositions techniques" figurant ci-après.

L'accord amiable est entré en vigueur le jour de sa signature, le 16 mars 2015, et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015. Le point 4 de l'accord prévoit que la Convention sera complétée dans les meilleurs délais par un Avenant confirmant les dispositions de l'accord amiable. C'est l'objet du présent Avenant.

3. *Présence physique dans l'État d'activité – Vademecum sur la charge de la preuve*

Lors des pourparlers en vue de la révision de la compensation financière et l'instauration de la règle de tolérance des 24 jours, les deux délégations ont également abordé une série de problèmes pratiques liés aux contrôles fiscaux des travailleurs frontaliers. Ces problèmes sortent manifestement du contexte du présent exposé et ne seront dès lors pas développés dans ce cadre. Toutefois, il était utile que les délégations belge et luxembourgeoise ont également convenu de règles communes pour le contrôle des travailleurs frontaliers permettant une plus grande sécurité juridique à toutes les parties concernées. Le vade-mecum sur la charge de la preuve en matière de présence physique sur le territoire d'un État rappelle les dispositions légales en vigueur et établit une gradation en matière de preuves à fournir en fonction de l'activité exercée par le travailleur. Bien que le vade-mecum concerne en premier lieu les relations belgo-luxembourgeoises, ses principes sont également valables dans les relations avec d'autres pays.

de l'interprétation van artikel 15 § 1 van de Overeenkomst. Een gelijkaardige regeling werd in 2011 gesloten tussen het Groothertogdom Luxemburg en Duitsland.

De onderhandelingen verliepen parallel met de onderhandelingen over het herzien van de financiële compensatie. Ze hebben ertoe geleid dat een regeling in onderlinge overeenstemming werd gesloten op grond van artikel 25 van de Overeenkomst. Naar het voorbeeld van voornoemde Duits-Luxemburgse regeling voorziet de regeling die tussen Luxemburg en België werd onderhandeld in een tolerantieregel waardoor de grensarbeider belastbaar kan blijven in zijn "gebruikelijke" werkstaat, zelfs indien hij een deel van zijn werkzaamheden uitoefent in een andere Staat (in zijn woonstaat en/of in een derde Staat) gedurende maximaal 24 dagen in de loop van het desbetreffende belastbaar tijdperk. Meer details omtrent genoemde "24 dagenregel" vindt u in deel B. "Technische bepalingen" hierna.

De overeengekomen regeling is in werking getreden op de dag van de ondertekening ervan, op 16 maart 2015, en is van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015. Punt 4 van de regeling bepaalt dat de Overeenkomst zo spoedig mogelijk zal aangevuld worden met een Avenant ter bevestiging van de bepalingen van de overeengekomen regeling. Dat is het doel van dit Avenant.

3. *Fysieke aanwezigheid in de werkstaat – Vademecum over de bewijslast*

Tijdens de besprekingen voor de herziening van de financiële compensatie en de invoering van de tolerantieregel van 24 dagen, hebben beide delegaties eveneens een reeks praktische problemen aangepakt die verband houden met de belastingcontrole van de grensarbeiders. Die problemen vallen duidelijk buiten de context van deze memorie en worden hier bijgevolg niet verder besproken. Het is wel nuttig dat de Belgische en Luxemburgse delegaties eveneens gemeenschappelijke regels overeengekomen zijn inzake de controle van de grensarbeiders die alle betrokken partijen meer rechtszekerheid bieden. Het vademecum over de bewijslast inzake de fysieke aanwezigheid op het grondgebied van een Staat wijst op de in werking zijnde wettelijke bepalingen en legt in functie van de door de werknemer uitgeoefende werkzaamheid een gradatie vast inzake de bewijzen die verstrekt moeten worden. Hoewel het vademecum in de eerste plaats betrekking heeft op de Belgisch-Luxemburgse betrekkingen, zijn de principes ervan eveneens van toepassing in de betrekkingen met andere landen.

Ces trois sujets concernant le travail frontaliers ont été discutés parallèlement en vue d'arriver à un compromis global et un paquet de mesures équilibrées. Le 16 mars 2015, les ministres des Finances des deux États ont signé les trois accords suivants:

1. Une nouvelle Décision du Comité de ministres de l'UEBL révisant la compensation financière en faveur des communes belges.

2. Un accord amiable instaurant une règle de tolérance de 24 jours.

3. Un vade-mecum sur la charge de la preuve.

Les différents accords mentionnés ci-dessus sont disponibles sur le site internet du SPF Finances.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Dispositions techniques

L'avenant porte uniquement sur les professions dépendantes visées à l'article 15 de la Convention et au paragraphe 8 du Protocole final.

Article I (modification du paragraphe 8 du Protocole final de la Convention)

L'actuel paragraphe 8 (professions dépendantes) du Protocole final contient des précisions par rapport aux paragraphes 1 et 2 de l'article 15 (professions dépendantes) de la Convention. On y précise qu'un emploi salarié exercé par un résident d'un État contractant dans l'autre État contractant est considéré comme étant effectivement exercé dans cet autre État lorsque le salarié est physiquement présent dans cet autre État pour y exercer son activité. Il s'agit d'une clause habituellement proposée par la Belgique et figurant dans le modèle standard belge.

L'article I de l'Avenant supprime cette disposition et la remplace par les nouvelles dispositions 1° et 2° commentées ci-après.

Paragraphe 8, 1° *Ad* article 15, §§ 1 et 2

Le nouveau paragraphe 8, 1° du Protocole final confirme l'application des règles OCDE en matière d'imposition des professions dépendantes, notamment du principe de la présence physique. Dans la

Die drie punten betreffende de grensarbeid werden parallel besproken en hebben uiteindelijk geleid tot een globaal compromis en een pakket van evenwichtige maatregelen. Op 16 maart 2015 hebben de ministers van Financiën van de twee Staten de drie volgende akkoorden ondertekend:

1. Een nieuwe Beslissing van het Comité van ministers van de BLEU, tot herziening van de financiële compensatie ten voordele van de Belgische gemeenten.

2. Een regeling in onderlinge overeenstemming die een tolerantieregel van 24 dagen instelt.

3. Een vademecum over de bewijslast.

De verschillende hierboven genoemde akkoorden kunnen worden geraadpleegd op de website van de FOD Financiën.

TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN

Technische bepalingen

Het Avenant heeft uitsluitend betrekking op de niet-zelfstandige beroepen bedoeld in artikel 15 van de Overeenkomst en in paragraaf 8 van het Slotprotocol.

Artikel I (wijziging van paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst)

De huidige paragraaf 8 (niet-zelfstandige beroepen) van het Slotprotocol gaat nader in op de paragrafen 1 en 2 van artikel 15 (niet-zelfstandige beroepen) van de Overeenkomst. Daarin wordt gezegd dat een dienstbetrekking die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend in de andere overeenkomstsluitende Staat, geacht wordt daadwerkelijk in die Staat te zijn uitgeoefend wanneer de werknemer in die andere Staat fysiek aanwezig is om aldaar zijn werkzaamheid uit te oefenen. Het gaat om een clausule die gewoonlijk door België wordt voorgesteld en die is opgenomen in het Belgische standaardmodel.

Artikel I van het Avenant heft die bepaling op en vervangt ze door de nieuwe bepalingen 1° en 2°, die hierna besproken worden.

Paragraaf 8, 1° *Ad* artikel 15, §§ 1 en 2

De nieuwe paragraaf 8, 1° van het Slotprotocol bevestigt de toepassing van de OESO-regels inzake de belastingheffing van de niet-zelfstandige beroepen, met name van het principe van de fysieke aanwezigheid. In

première phrase du nouveau paragraphe 8, 1°, les États contractants confirment que la répartition du pouvoir d'imposition entre les deux États s'effectue selon les principes figurant dans les commentaires du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. La deuxième phrase du paragraphe 8, 1° reprend simplement la disposition actuelle (c.-à-d. celle qui est supprimée par le présent Avenant) du paragraphe 8 du Protocole final.

En pratique, les rémunérations recueillies par un résident d'un État contractant (p.ex. la Belgique) exerçant une activité salariée dans l'autre État contractant (c'est-à-dire au Luxembourg) auprès d'un employeur résident de cet autre État et en y étant physiquement présent sont donc imposables dans cet autre État (c'est-à-dire au Luxembourg). L'État de résidence, (la Belgique) doit exonérer ce revenu en vertu de l'article 23, paragraphe 2, 1° de la Convention. À défaut d'être physiquement présent au Grand-Duché pour y exercer son activité, le travailleur est imposable en Belgique, à tout le moins pour la partie de la rémunération se rapportant aux jours de travail prestés en Belgique. Il en va de même pour les jours prestés dans un État tiers, à condition toutefois qu'il existe une convention préventive de la double imposition entre l'État de résidence (dans notre exemple, la Belgique) et cet État tiers et que l'activité exercée dans l'État tiers n'excède pas au total 183 jours et que l'employeur ne dispose dans cet État tiers d'un établissement stable qui supporte la charge des rémunérations du travailleur.

Il n'est pas rare effectivement qu'un salarié, résident d'un État contractant et travaillant habituellement pour un employeur établi dans l'autre État contractant soit amené, dans le cadre de son activité professionnelle, à être présent pendant un certain nombre de jours dans son État de résidence et/ou dans un État tiers (télétravail, formations professionnelles, visite chez des clients de l'employeur etc.). La partie de la rémunération se rapportant à ces jours prestés dans l'État de résidence et/ou dans un État tiers sont en principe imposables dans l'État de résidence.

Un exemple permettra d'illustrer la règle de la présence physique.

Un résident belge travaille habituellement dans les bureaux de son employeur luxembourgeois qui ne dispose d'aucun établissement stable à l'étranger. Au cours de l'année 2014, il a effectué quelques jours de télétravail à son domicile en Belgique. Il a également participé à une formation professionnelle que son employeur a

de eerste zin van de nieuwe paragraaf 8, 1°, bevestigen de overeenkomstsluitende Staten dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de twee Staten wordt verricht overeenkomstig de principes die zijn opgenomen in de commentaar bij het model van belastingovereenkomst van de OESO. De tweede zin van paragraaf 8, 1° herneemt eenvoudigweg de huidige bepaling (d.w.z. die welke door dit Avenant wordt opgeheven) van paragraaf 8 van het Slotprotocol.

Beloningen die zijn verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat (bv. België) die in de andere overeenkomstsluitende Staat (dat wil zeggen in Luxemburg) een dienstbetrekking uitoefent bij een werkgever die inwoner is van die andere Staat en waarbij die werknemer fysiek aanwezig is in die andere Staat, mogen in de praktijk dus in die andere Staat (dat wil zeggen in Luxemburg) belast worden. De woonstaat (België) moet dat inkomen vrijstellen krachtens artikel 23, paragraaf 2, 1° van de Overeenkomst. Wanneer de werknemer niet fysiek aanwezig is in het Groothertogdom om aldaar zijn werkzaamheid uit te oefenen, mag hij in België belast worden, ten minste voor het deel van de beloning die verband houdt met de dagen waarop de werkzaamheden in België werden uitgeoefend. Hetzelfde geldt voor de dagen waarop in een derde Staat werd gewerkt, maar wel op voorwaarde dat er een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat tussen de woonstaat (in ons voorbeeld, België) en die derde Staat, dat de in de derde Staat uitgeoefende werkzaamheid niet langer duurt dan 183 dagen in totaal en dat de werkgever in die derde Staat niet beschikt over een vaste inrichting die de last van de beloningen van de werknemer draagt.

Het gebeurt inderdaad niet zelden dat een werknemer, die inwoner is van een overeenkomst sluitende Staat en die gewoonlijk werkt voor een in de andere Staat gevestigde werkgever, in het kader van zijn beroepswerkzaamheid gedurende een aantal dagen in zijn woonstaat en/of in een derde Staat aanwezig moet zijn (thuiswerk, beroepsopleiding, bezoek aan klanten van de werkgever, enz.). Het deel van de beloning dat betrekking heeft op die dagen waarin het werk werd uitgeoefend in de woonstaat en/of in een derde Staat, mag in principe in de woonstaat belast worden.

Door middel van een voorbeeld kan de regel van de fysieke aanwezigheid verduidelijkt worden.

Een Belgisch inwoner werkt gewoonlijk in de kantoren van zijn Luxemburgse werkgever die niet beschikt over een vaste inrichting in het buitenland. In de loop van het jaar 2014 heeft hij enkele dagen thuiswerk verricht in zijn woonplaats in België. Hij heeft eveneens een beroepsopleiding gevolgd die zijn werkgever in Duitsland

organisé en Allemagne pour l'ensemble du personnel. Il a travaillé durant 230 jours répartis comme suit:

voor alle personeelsleden heeft georganiseerd. Hij heeft gedurende 230 dagen gewerkt, die als volgt verdeeld zijn:

Lieux d'activité/ <i>Plaats van de werkzaamheid</i>			Lieux d'imposition/ <i>Plaats van belastingheffing</i>		
Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique (télétravail)/ <i>België (thuiswerk)</i>	Allemagne/ <i>Duitsland</i>	Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique/ <i>België</i>	Allemagne/ <i>Duitsland</i>
224 j. /d.	3 j./d.	3 j./d.	224 j./d.	6 j. /d. ⁽¹⁾	0 j. /d.
100 j. /d.	0 j./d.	130 j./d.	100 j./d.	130 j./d. ⁽¹⁾	0 j./d.
10 j./d.	30 j./d.	190 j./d.	10 j./d.	30 j./d.	190 j./d.
200 j./d.	15 j./d.	15 j./d.	200 j./d.	30 j./d. ⁽¹⁾	0 j./d.
206 j./d.	12 j./d.	12 j./d.	206 j./d.	24 j./d. ⁽¹⁾	0 j./d.

⁽¹⁾ 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).

Le tableau repris ci-dessus illustre la règle de la présence physique, conformément aux principes du modèle de convention de l'OCDE et confirmés par le nouveau paragraphe 8, 1° du Protocole final. Les lignes à fond gris indiquent les cas où la règle dérogatoire du paragraphe 8, 2° (règle dite des "24 jours") va modifier l'attribution du pouvoir d'imposition qui, dans certains cas, va être transféré du pays de résidence au pays d'activité.

Paragraphe 8, 2° *Ad* article 15, § 1

Une application très stricte du principe de la présence physique peut amener l'État de résidence à imposer une rémunération se rapportant à seulement quelques jours de travail par an prestés dans l'État de résidence, ce qui peut donner lieu à une complication administrative inutile et disproportionnée par rapport à l'impôt que cela pourrait générer dans cet État.

Pour cette raison, la Belgique et le Luxembourg ont introduit "une règle de tolérance" en vertu de laquelle, l'État de résidence renonce à imposer certaines rémunérations, bien que celles-ci se rapportent à des activités exercées sur son territoire ou sur le territoire d'un État tiers.

⁽¹⁾ Het recht om belasting te heffen van de beloningen die voortkomen uit de werkzaamheid die in Duitsland werd uitgeoefend gedurende een tijdvak of tijdvakken die 183 dagen per kalenderjaar niet te boven gaan, komt toe aan België (toepassing van de "183 dagenregel", waarin is voorzien in artikel 15 § 2 van de Belgisch-Duitse Overeenkomst van 11.04 1967).

De tabel hierboven illustreert de regel van de fysieke aanwezigheid, in overeenstemming met de principes van het model van overeenkomst van de OESO die bevestigd worden door de nieuwe paragraaf 8, 1° van het Slotprotocol. De regels met een grijze achtergrond duiden de gevallen aan waar de afwijkende regel van paragraaf 8, 2° (de zogenaamde "24 dagenregel") de toekenning van de heffingsbevoegdheid, die in sommige gevallen zal overgaan van de woonstaat naar de werkstaat, zal wijzigen.

Paragraaf 8, 2°, *Ad* artikel 15, § 1

Een heel strikte toepassing van het principe van de fysieke aanwezigheid kan ertoe leiden dat de woonstaat belasting heft van een beloning die betrekking heeft op slechts enkele dagen per jaar waarop in de woonstaat werd gewerkt, hetgeen aanleiding kan geven tot een onnodige administratieve complicatie die niet in verhouding staat tot het bedrag aan belasting dat hierdoor in die Staat zou kunnen ontstaan.

Om die reden hebben België en Luxemburg "een tolerantieregel" ingesteld krachtens dewelke de woonstaat afziet van de belastingheffing van sommige beloningen, hoewel deze betrekking hebben op werkzaamheden die werden uitgeoefend op zijn grondgebied of op het grondgebied van een derde Staat.

Le nouveau paragraphe 8, 2° du Protocole final déroge expressément au principe de la présence physique dont il est question au paragraphe 8, 1° en introduisant la règle dite des “24 jours”. Cette règle prévoit qu’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 ouvrables, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l’autre État contractant durant toute la période imposable.”

Est visé la situation d’un salarié, résident d’un État contractant (p.ex. la Belgique) qui travaille généralement au service d’un employeur dans l’autre État contractant (p.ex. le Luxembourg) et qui, dans le cadre de son activité professionnelle et pendant un nombre limité de jours (maximum 24 jours par période imposable) est présent dans l’État de sa résidence ou dans un État tiers. En vertu du nouveau paragraphe 8, 2° du Protocole final, il est fait abstraction de cette période de travail en dehors de son État d’activité habituel (dans notre exemple, le Luxembourg) et l’ensemble des activités professionnelles de ce salarié est censé être exercé effectivement dans cet État (le Luxembourg) durant toute la période imposable. Dès que le seuil des 24 jours est dépassé, les règles habituelles, exposées ci-dessus (paragraphe 8, 1°) sont applicables.

En partant des mêmes données que dans l’exemple précédent, le tableau suivant permet d’illustrer l’effet de la règle des 24 jours sur le transfert du pouvoir d’imposition. Il est cependant supposé que l’activité est exercée durant l’année 2015 (application de l’accord amiable du 16 mars 2015).

Door het invoeren van de zogenaamde “24 dagenregel” wijkt de nieuwe paragraaf 8, 2° van het Slotprotocol uitdrukkelijk af van het principe van de fysieke aanwezigheid dat aan bod komt in paragraaf 8, 1°. Deze “24 dagenregel” bepaalt dat “een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk fysiek aanwezig is in eerstgenoemde Staat en/of in een derde Staat om aldaar een dienstbetrekking uit te oefenen gedurende een tijdvak of tijdvakken die een totaal van 24 werkdagen niet te boven gaan, geacht wordt zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbare tijdperk.”

Het gaat hier over de situatie van een werknemer, inwoner van een overeenkomstsluitende Staat (bv België) die over het algemeen in de andere overeenkomstsluitende Staat (bv Luxemburg) werkt in dienst van een werkgever en die, in het kader van zijn beroepswerkzaamheid en gedurende een beperkt aantal dagen (maximaal 24 dagen per belastbaar tijdperk) in zijn woonstaat of in een derde Staat aanwezig is. Krachtens de nieuwe paragraaf 8, 2° van het Slotprotocol wordt die werkperiode buiten zijn gebruikelijke werkstaat (in ons voorbeeld, Luxemburg) buiten beschouwing gelaten en wordt het geheel van de beroepswerkzaamheden van die werknemer geacht daadwerkelijk in die Staat (Luxemburg) te zijn uitgeoefend gedurende het gehele belastbaar tijdperk. Zodra de drempel van 24 dagen overschreden wordt, zijn de gebruikelijke regels zoals hierboven uiteengezet (paragraaf 8, 1°) van toepassing.

Uitgaande van dezelfde gegevens als in het vorige voorbeeld laat de volgende tabel zien welk effect de 24 dagenregel heeft op de overdracht van de heffingsbevoegdheid. Er wordt evenwel verondersteld dat de werkzaamheid uitgeoefend wordt gedurende het jaar 2015 (toepassing van de overeengekomen regeling van 16 maart 2015).

Lieux d’activité/ <i>Plaats van de werkzaamheid</i>			Lieux d’imposition/ <i>Plaats van belastingheffing</i>		
Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique (télétravail)/ <i>België (thuiswerk)</i>	Allemagne/ <i>Duitsland</i>	Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique/ <i>België</i>	Allemagne/ <i>Duitsland</i>
224 j./d.	3 j./d.	3 j./d.	230 j./d. ⁽²⁾	0 j./d.	0 j./d.
100 j./d.	0 j./d.	130 j./d.	100 j./d.	130 j./d. ⁽¹⁾	0 j./d.
10 j./d.	30 j./d.	190 j./d.	10 j./d.	30 j./d.	190 j./d.
200 j./d.	15 j./d.	15 j./d.	200 j./d.	30 j./d. ⁽¹⁾	0 j./d.
206 j./d.	12 j./d.	12 j./d.	230 j./d. ⁽²⁾	0 j./d.	0 j./d.

(1) 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).

(2) Sur la base du nouveau paragraphe 8, 2° du Protocole final, le Luxembourg est autorisé à imposer les rémunérations correspondant aux jours d'activité exercés en Belgique et en Allemagne.

En vue d'éviter tout conflit entre les dispositions de l'Avenant et celles d'une autre convention préventive de la double imposition conclue par l'un des États contractants, il a été convenu que la règle dite des "24 jours" ne s'applique pas lorsqu'une convention conclue par l'un des États contractants avec un État tiers permet à cet État tiers d'imposer les rémunérations relatives à un emploi exercé dans cet État. Autrement dit, lorsqu'un des deux États contractants a accepté, au travers d'une convention préventive de la double imposition, de céder son pouvoir d'imposition à un État tiers, la nouvelle règle des 24 jours ne peut avoir pour effet de permettre à l'autre État contractant de récupérer ce pouvoir d'imposition à son profit.

Exemple

Un résident belge 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 2017, il travaille durant 230 jours selon la répartition suivante:

(1) Het recht om belasting te heffen van de beloningen die voortkomen uit de werkzaamheid die in Duitsland werd uitgeoefend gedurende een tijdvak of tijdvakken die 183 dagen per kalenderjaar niet te boven gaan, komt toe aan België (toepassing van de "183 dagenregel", waarin is voorzien in artikel 15 § 2 van de Belgisch-Duitse Overeenkomst van 11.04 1967).

(2) Luxemburg is, op basis van de nieuwe paragraaf 8, 2° van het Slotprotocol, gemachtigd om belasting te heffen van de beloningen die overeenstemmen met de dagen waarop de werkzaamheid werd uitgeoefend in België en in Duitsland.

Om elk conflict tussen de bepalingen van het Avenant en die van een ander, door één van de overeenkomstsluitende Staten gesloten dubbelbelastingverdrag te vermijden, is overeengekomen dat de zogenaamde "24 dagenregel" niet van toepassing is wanneer een overeenkomst die door één van de overeenkomstsluitende Staten werd gesloten met een derde Staat die derde Staat toestaat belasting te heffen van de beloningen die betrekking hebben op een dienstbetrekking die in die Staat wordt uitgeoefend. Met andere woorden, wanneer één van beide overeenkomstsluitende Staten ingevolge een dubbelbelastingverdrag zijn heffingsbevoegdheid afgestaan heeft aan een derde Staat, kan de nieuwe 24 dagenregel niet tot gevolg hebben dat de andere overeenkomstsluitende Staat die heffingsbevoegdheid in zijn voordeel naar zich toe zou kunnen trekken.

Voorbeeld

Een Belgische inwoner is in dienst van een werkgever die gevestigd is in het Groothertogdom Luxemburg en die geen vaste inrichting in het buitenland heeft. In de loop van het jaar 2017 werkt hij gedurende 230 dagen, verdeeld als volgt:

	Lieux d'activité / Plaats van werkzaamheid			Lieux d'imposition/ Plaats van belastingheffing		
	Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique/ <i>België</i>	France/ <i>Frankrijk</i>	Luxembourg/ <i>Luxemburg</i>	Belgique/ <i>België</i>	France/ <i>Frankrijk</i>
1 ^{er} cas/1 ^e geval:	200 j./d.	15 j./d.	15 j./d.	200 j./d.	15 j./d.	15 j./d.
2 ^e cas/2 ^e geval:	206 j./d.	4 j./d.	20 j./d.	210 j./d.	0 j./d.	20 j./d.

Dans le premier cas, chacun des États peut imposer les rémunérations se rapportant aux activités exercées sur son territoire. La nouvelle règle "des 24 jours" prévue par l'accord amiable et le présent Avenant n'est pas

In het eerste geval mag elke Staat belasting heffen van de beloningen die betrekking hebben op de op zijn grondgebied uitgeoefende werkzaamheden. De nieuwe "24 dagenregel" waarin is voorzien door de

applicable étant donné que la période de tolérance des 24 jours est dépassée. Les 15 jours d'activités en Belgique seront donc imposables en Belgique, État de résidence. En ce qui concerne les 15 jours exercés en France, ils sont imposables en France en vertu de la Convention belgo-française préventive de la double imposition du 10 mars 1964. L'article 11, § 2, a, 2°, de cette Convention exige en effet que l'employeur soit établi dans l'État de résidence du travailleur (dans notre exemple, la Belgique) pour que la "règle des 183 jours" s'applique. À défaut, le pouvoir d'imposition reste acquis à la France, État d'activité.

Dans le deuxième cas, la Belgique cède son pouvoir d'imposition au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la nouvelle règle "des 24 jours". Cette règle n'a cependant pas d'incidence sur le pouvoir d'imposition qui appartient à la France en vertu de la Convention belgo-française préventive de la double imposition du 10 mars 1964.

Les commentaires administratifs publiés à l'occasion de la conclusion de l'accord amiable du 16 mars 2015 contiennent davantage d'informations pratiques concernant la nouvelle règle des "24 jours". La circulaire de l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc N° 22/2015 (N° Ci.700 520) du 1/6/2015) est disponible sur le site du SPF Finances (Fisconet plus).

Article II (entrée en vigueur et prise d'effet rétroactive)

L'Avenant entrera en vigueur dès que chacun des États aura notifié à l'autre l'accomplissement des procédures internes requises. Ses dispositions seront applicables à partir du 1^{er} janvier 2015. En effet, l'Avenant confirme les dispositions prises dans le cadre de l'accord amiable du 16 mars 2015 (cf. point A. ci-avant – Contexte politique et économique) qui est entré en vigueur le jour de sa signature et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015.

*
* *

Dans son avis n° 69.098/VR du 18/05/2021, le Conseil d'État a formulé des observations et a estimé que l'Avenant est de compétence exclusive fédérale. Le Groupe de travail sur les traités mixtes du 08/06/2021 a confirmé cet avis concernant la compétence du fédéral.

overeengekomen regeling en door dit Avenant, is niet van toepassing aangezien de tolerantieperiode van 24 dagen overschreden is. De 15 dagen waarop in België werd gewerkt, zullen dus in België (woonstaat) belastbaar zijn. De 15 dagen waarop in Frankrijk werd gewerkt zijn belastbaar in Frankrijk krachtens de Belgisch-Franse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 10 maart 1964. Artikel 11, § 2, a, 2° van deze Overeenkomst vereist immers dat de werkgever gevestigd is in de woonstaat van de werknemer (in ons voorbeeld België) opdat de "183 dagenregel" van toepassing zou zijn. Wanneer dat niet zo is, blijft de heffingsbevoegdheid toebehoren aan Frankrijk (werkstaat).

In het tweede geval staat België zijn heffingsbevoegdheid af aan het Groothertogdom Luxemburg krachtens de nieuwe "24 dagenregel". Deze regel heeft evenwel geen gevolgen voor de heffingsbevoegdheid die Frankrijk heeft krachtens de Belgisch-Franse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 10 maart 1964.

De administratieve commentaar die bij het sluiten van de regeling in onderlinge overeenstemming van 16 maart 2015 werd gepubliceerd, bevat meer praktische inlichtingen betreffende de nieuwe "24 dagenregel". De circulaire van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc Nr. 22/2015 (NR. Ci.700 520) van 1/6/2015)) kan worden geraadpleegd op de website van de FOD Financiën (Fisconet plus).

Artikel II (inwerkingtreding en retroactieve uitwerking)

Het Avenant zal in werking treden zodra elke Staat de andere Staat in kennis heeft gesteld van de voltooiing van de vereiste interne procedures. De bepalingen ervan zijn van toepassing vanaf 1 januari 2015. Het Avenant bevestigt immers de bepalingen die werden opgenomen in het kader van de regeling in onderlinge overeenstemming van 16 maart 2015 (cf. Punt A. hierboven – Politieke en economische context), die in werking is getreden op de dag van de ondertekening ervan en die van toepassing is op de lonen, salarissen en andere beloningen van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.

*
* *

In zijn advies nr. 69.098/VR d.d. 18/05/2021 heeft de Raad van State bemerkingsen geformuleerd. De Raad van State is van oordeel dat het Avenant tot de exclusieve federale bevoegdheid behoort. De Werkgroep gemengde verdragen van 08/06/2021 heeft dit advies met betrekking tot de federale bevoegdheid bevestigd.

Le gouvernement estime que le paquet de mesures adoptées par la signature des accords du 16 mars 2015 et dont le présent Avenant soumis à votre assentiment est à la fois une conséquence directe et un élément essentiel, contient des solutions équilibrées pour les deux États contractants ainsi que pour les frontaliers belgo-luxembourgeois.

Le gouvernement vous propose par conséquent d'approuver le présent Avenant afin qu'il puisse entrer en vigueur dans le plus bref délai possible.

La ministre des Affaires étrangères,

Sophie WILMÈS

Le ministre des Finances,

Vincent VAN PETEGHEM

De regering is van oordeel dat het pakket maatregelen die werden aangenomen door de ondertekening van de regeling van 16 maart 2015, waarvan dit Avenant dat aan uw instemming wordt voorgelegd zowel een direct gevolg als een essentieel bestanddeel vormt, evenwichtige oplossingen bevat voor de beide overeenkomstsluitende Staten en voor de Belgisch-Luxemburgse grensarbeiders.

De regering stelt u bijgevolg voor met dit Avenant in te stemmen opdat het zo spoedig mogelijk in werking zou kunnen treden.

De minister van Buitenlandse Zaken,

Sophie WILMÈS

De minister van Financiën,

Vincent VAN PETEGHEM

AVANT-PROJET DE LOI

**soumis à l'avis
du Conseil d'État**

Avant-projet de loi portant assentiment à l'Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, 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 le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009.

ARTICLE 1^{er}.

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

ART. 2.

L'Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, 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 le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009, sortira son plein et entier effet.

VOORONTWERP VAN WET

**onderworpen aan het advies
van de Raad van State**

Voorontwerp van wet houdende instemming met het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009.

ARTIKEL 1.

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

ART. 2.

Het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009, zal volkomen gevolg hebben.

**AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 69.098/VR DU 18 MAI 2021**

Le 23 mars 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé à quarante-cinq jours^(*), sur un avant-projet de loi "portant assentiment à l'Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, 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 le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009".

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 4 mai 2021. Les chambres réunies étaient composées de Martine BAGUET, président de chambre, président, Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, LUC CAMBIER, Bernard BLERO et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Marianne DONY et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Marc OSWALD, premiers auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 mai 2021.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à l'Avenant 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

(*) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois "sur le Conseil d'État", coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par "fondement juridique" la conformité aux normes supérieures.

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
NR. 69.098/VR VAN 18 MEI 2021**

Op 23 maart 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009".

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 4 mei 2021. De verenigde kamers waren samengesteld uit Martine BAGUET, kamervoorzitter, voorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, LUC CAMBIER, Bernard BLERO en Koen MUYLLE, staatsraden, Marianne DONY en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier, en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Marc OSWALD, eerste auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 mei 2021.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2.1. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot instemming met het Avenant bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg "tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2^o, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés au Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009", fait à Bruxelles le 5 décembre 2007 (ci-après: l'Avenant) (article 2 de l'avant-projet).

2.2. L'Avenant remplace le paragraphe 8 du Protocole final de la 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" (ci-après: la CDI belgo-luxembourgeoise) (article I de l'Avenant).

Selon l'article 15, § 1^{er}, de la CDI belgo-luxembourgeoise, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit ne sont imposés que dans cet État où ces revenus sont perçus. Cela signifie que les revenus d'un travailleur frontalier qui réside en Belgique mais exerce son emploi au Luxembourg sont en principe imposés au Luxembourg. S'il exerce son emploi dans l'autre État contractant, ces "rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État".

Le nouveau paragraphe 8, 1^o, du Protocole final confirme la règle existante selon laquelle la présence physique est déterminante pour décider dans quel État contractant l'emploi est exercé. Il est précisé à cet égard que l'article 15, §§ 1^{er} et 2, de la CDI belgo-luxembourgeoise est interprété selon les principes exposés dans le commentaire de l'article 15 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, dont la règle de la présence physique est une application.

Le nouveau paragraphe 8, 2^o, du Protocole final prévoit qu'un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable pendant 24 jours maximum, est physiquement présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer un emploi est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre État contractant durant toute la période imposable (ci-après: la règle des 24 jours). Cette disposition ne s'applique pas si une convention préventive de double imposition conclue entre l'un des États contractants et un État tiers prévoit la possibilité pour ce dernier État d'imposer les revenus que le résident perçoit en raison de l'emploi qu'il exerce dans cet État tiers.

2.3. L'article II de l'Avenant dispose que chacun des États contractants notifiera à l'autre par la voie diplomatique l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour la mise en vigueur de l'Avenant. L'Avenant entre en vigueur à la date de réception de la dernière notification, et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015.

sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende Slotprotocol ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en 16 juli 2009", gedaan te Brussel op 5 december 2007 (hierna: het Avenant) (artikel 2 van het voorontwerp).

2.2. Het Avenant vervangt paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst "tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen" (hierna: het DBV België-Luxemburg) (artikel I van het Avenant).

Overeenkomstig artikel 15, § 1, van het DBV België-Luxemburg worden de lonen, salarissen en de andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat slechts in die Staat belast waar deze inkomsten worden verkregen. Dit betekent dat de inkomsten van een grensarbeider die zijn verblijf heeft in België maar zijn dienstbetrekking uitoefent in Luxemburg, in beginsel in Luxemburg worden belast. Indien hij zijn dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, worden deze "ter zake daarvan verkregen beloningen in de andere Staat belastbaar".

De nieuwe paragraaf 8, 1^o, van het Slotprotocol bevestigt de bestaande regel dat de fysieke aanwezigheid determinerend is om te bepalen in welke overeenkomstsluitende Staat de dienstbetrekking wordt uitgeoefend. Daarbij wordt verduidelijkt dat artikel 15, §§ 1 en 2, van het DBV België-Luxemburg wordt geïnterpreteerd volgens de beginselen die zijn uiteengezet in de commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen, waarvan de fysieke aanwezigheidsregel een toepassing is.

De nieuwe paragraaf 8, 2^o, van het Slotprotocol bepaalt dat een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk gedurende maximaal 24 dagen fysiek aanwezig is in zijn woonstaat en/of in een derde Staat om aldaar zijn dienstbetrekking uit te oefenen, geacht wordt zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbaar tijdperk (hierna: de 24-dagenregel). Die bepaling geldt niet als een dubbelbelastingverdrag gesloten tussen een van de overeenkomstsluitende Staten en een derde Staat voor deze laatste in de mogelijkheid voorziet om de inkomsten te belasten die de inwoner ontvangt ingevolge de in die derde Staat uitgeoefende dienstbetrekking.

2.3. Artikel II van het Avenant bepaalt dat elk van de overeenkomstsluitende Staten de andere langs diplomatieke weg in kennis stelt van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van het Avenant vereist zijn. Het Avenant treedt in werking op de datum van ontvangst van de laatste kennisgeving en het is van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen die behoren tot belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.

2.4. L'Avenant pourvoit à l'exécution du paragraphe 4 de l'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", fait à Luxembourg le 16 mars 2015, et qui a instauré la règle des 24 jours.

Cet Accord a été adopté sur la base de l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise, qui dispose que "[l]es autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peut donner lieu d'application de la Convention".

Lors de l'élaboration de cet Accord, les autorités compétentes ont pris l'engagement de compléter la CDI belgo-luxembourgeoise par un Avenant confirmant cet Accord.

2.5. Dans le contexte de la lutte contre la pandémie de COVID-19, les autorités compétentes ont finalement conclu un Accord amiable complémentaire afin de tenir compte du fait que des travailleurs transfrontaliers peuvent être contraints à la suite de la pandémie de travailler à partir de leur État de résidence. Les autorités compétentes ont estimé qu'un tel accord était légitime, dès lors que "la pandémie de coronavirus ('COVID-19') est une situation de force majeure et que les mesures prises en réponse à cette pandémie peuvent donner lieu à une incertitude considérable quant à la situation fiscale des travailleurs transfrontaliers"². En vertu de cet accord, une fiction a été créée par laquelle les jours de travail prestés au lieu de résidence du travailleur "peuvent être considérés comme ayant été prestés dans l'État contractant dans lequel le travailleur frontalier aurait exercé l'emploi sans les mesures

2.4. Met het Avenant wordt uitvoering gegeven aan paragraaf 4 van de Regeling in onderling overleg "gesloten op grond van artikel 25, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belastingen en met betrekking tot de fiscale behandeling van niet-zelfstandige beroepen", gedaan te Luxemburg op 16 maart 2015, waarbij de 24-dagenregel werd ingevoerd.

Die Regeling werd aangenomen op grond van artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg, dat bepaalt dat "[d]e bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten (...) moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de toepassing van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming (trachten) op te lossen".

Bij de totstandkoming van die Regeling werd door de bevoegde overheden het engagement aangegaan om het DBV België-Luxemburg aan te vullen met een Avenant ter bevestiging van die Regeling.

2.5. In de context van de strijd tegen de COVID-19-pandemie werd ten slotte door de bevoegde overheden een bijkomend Akkoord in onderling overleg gesloten, teneinde rekening te houden met het gegeven dat grensarbeiders ingevolge de pandemie mogelijk genoodzaakt zijn om vanuit de woonstaat te werken. De bevoegde overheden waren van oordeel dat een dergelijk akkoord gewettigd was omdat "de coronavirus ('COVID-19')-pandemie een geval van overmacht is en dat de maatregelen die genomen zijn als antwoord op deze pandemie aanleiding kunnen geven tot grote onzekerheid inzake de fiscale situatie van grensarbeiders".² Op grond van dit akkoord wordt een fictie gecreëerd waarbij arbeidsdagen die gepresteerd worden in de woonplaats van de werknemer "geacht worden te zijn gepresteerd in de overeenkomstsluitende Staat waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou

² Titre 1 de l'Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg "concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19", convenu le 19 mai 2020 ([https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2 171627872 1511452358 1619687234-1073716205 1617094795](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2%20171627872%201511452358%201619687234-1073716205%201617094795)).

² Titel 1 van het Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg "met betrekking tot de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19", overeengekomen op 19 mei 2020 ([https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2 171627872 1511452358 1619687234-1073716205 1617094795](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2%20171627872%201511452358%201619687234-1073716205%201617094795)).

de lutte contre la pandémie de COVID-19³. Cet accord dont la durée a déjà été prolongée à plusieurs reprises⁴, a un impact sur l'application de l'Accord amiable précité⁵.

COMPÉTENCE

3.1. La CDI belgo-luxembourgeoise est un traité mixte. Selon son article 2, § 3, 1°, il est applicable, en ce qui concerne la Belgique, à “a) l'impôt des personnes physiques; b) l'impôt des sociétés; c) l'impôt des personnes morales; d) l'impôt des non-résidents; y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques”.

3.2. L'Avenant auquel il est porté assentiment porte uniquement sur l'impôt des personnes physiques et l'impôt des non-résidents (personnes physiques). L'impôt des non-résidents

³ Titre 2 de l'Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg “concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19”, convenu le 19 mai 2020.

⁴ Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique “prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19”, convenu le 19 juin 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-6e14fdf4d47?_ga=215801292215114523581619687234-10737162051617094795), Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique “prorogeant l'Accord amiable du 19.05 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19”, convenu le 24 août 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88?_ga=223043823615114523581619687234-10737162051617094795), Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique prorogeant l'Accord amiable du 19.05 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/61d17409-7d6c-4ef7-b534-7c5e9f8a7097?_ga=213371399815114523581619687234-10737162051617094795) et Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/68326f34-5799-47bf-a8d2-dba5c2f7d867?_ga=213371399815114523581619687234-10737162051617094795).

⁵ Voir par exemple la circulaire 2020/C/81 “concernant des FAQ sur le COVID-19 et le travail transfrontalier”: “Les journées de télétravail prévues dans le contrat d'emploi n'ont aucun lien avec les mesures de lutte contre le COVID-19. Par conséquent, les rémunérations perçues au titre de ces 2 journées par mois sont en principe imposables en Belgique. Toutefois, dans la mesure où le nombre de ces journées n'excède pas un total de 24 jours au cours de la période imposable, les rémunérations y afférentes sont imposables au Grand-Duché de Luxembourg”.

hebben uitgeoefend zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie³. Dit akkoord, waarvan de duurtijd reeds enkele malen is verlengd⁴, heeft een weerslag op de toepassing van de voormelde Regeling in onderling overleg⁵.

BEVOEGDHEID

3.1. Het DBV België-Luxemburg is een gemengd verdrag. Naar luid van artikel 2, § 3, 1°, ervan is het wat België betreft van toepassing op “a) de personenbelasting; b) de vennootschapsbelasting; c) de rechtspersonenbelasting; d) de belasting der niet-inwoners; met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op de hierboven vermelde belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting”.

3.2. Het Avenant waarmee wordt ingestemd heeft uitsluitend betrekking op de personenbelasting en de belasting niet-inwoners (natuurlijke personen). De belasting niet-inwoners is

³ Titel 2 van het Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg “met betrekking tot de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19”, overeengekomen op 19 mei 2020.

⁴ Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg “ter verlenging van het Akkoord in onderling overleg van 19.05 2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19”, overeengekomen op 19 juni 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-16e14fdf4d47?_ga=215801292215114523581619687234-10737162051617094795), Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg “ter verlenging van het Akkoord ... van 19.05 2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19...”, overeengekomen op 24 augustus 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88?_ga=223043823615114523581619687234-10737162051617094795), Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Luxemburg en België “ter verlenging van het Akkoord ... van 19.05 2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19...”, overeengekomen op 7 december 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/61d17409-7d6c-4ef7-b534-7c5e9f8a7097?_ga=213371399815114523581619687234-10737162051617094795) en Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg “ter verlenging van het Akkoord in onderling overleg van 19.05 2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19”, overeengekomen op 12 maart 2021 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/68326f34-5799-47bf-a8d2-dba5c2f7d867?_ga=213371399815114523581619687234-10737162051617094795).

⁵ Zie bv. Circulaire 2020/C/81 “betreffende FAQ COVID-19 en grensoverschrijdende arbeid”: “De telewerkdagen die voorzien zijn in de arbeidsovereenkomst houden geen enkel verband met de maatregelen ter bestrijding van COVID-19. Bijgevolg zijn de ontvangen bezoldigingen voor deze twee dagen per maand in principe belastbaar in België. Echter, voor zover het aantal van deze dagen het totaal van 24 dagen niet overschrijdt tijdens de belastbare periode, zijn de bezoldigingen hieraan verbonden belastbaar in het Groothertogdom Luxemburg.”

est, dans tous ses aspects, une compétence exclusivement fédérale⁶. En ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, tant l'autorité fédérale que les régions ont cependant un pouvoir normatif.

3.2.1. Selon l'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, et § 5, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après: la loi de financement), la détermination de la base imposable à l'impôt des personnes physiques est une compétence exclusivement fédérale.

En matière d'impôt des personnes physiques, les régions ne disposent que de compétences énumérées de manière limitative. Elles peuvent prélever des centimes additionnels sur une partie de l'impôt des personnes physiques (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, de la loi de financement) et accorder des diminutions et appliquer des réductions et des augmentations sur ces centimes additionnels, sans que ces diminutions, réductions ou augmentations puissent donner lieu à une augmentation ou à une diminution de la base imposable (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, de la loi de financement). La compétence régionale en matière d'impôt des personnes physiques concerne dès lors un régime de "centimes additionnels", ce qui correspond à un "impôt sur un impôt" (en l'espèce, sur ce que l'on appelle l'"impôt État réduit").

Il résulte des dispositions précitées de la loi de financement que les régions n'ont aucune compétence pour déterminer la base imposable à l'impôt des personnes physiques.

3.2.2. L'Avenant règle le caractère imposable des revenus recueillis par des personnes qui exercent leur emploi dans l'autre État contractant. Les revenus exonérés d'impôts en vertu de la CDI belgo-luxembourgeoise sont certes pris en compte pour la détermination de l'impôt, mais sont réduits conformément à l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Cette réduction d'impôt pour les revenus d'origine étrangère est une compétence exclusivement fédérale. L'article 5/2, § 2, 4°, b), de la loi de financement prévoit en effet que pour obtenir l'impôt État, il faut "successivement en appliquant la législation fiscale fédérale (...) 4° déterminer le principal en appliquant à l'impôt à répartir les réductions suivantes: (...) b) la réduction pour revenus d'origine étrangère".

⁶ L'article 54/2, § 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 "relative au financement des Communautés et des Régions" dispose certes que "le régime fiscal des non-résidents est appliqué de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales, c'est-à-dire les centimes additionnels, les diminutions, réductions et augmentations d'impôts et les crédits d'impôt visés à l'article 5/1, § 1^{er}, afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition". Voir à ce sujet C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, pp. 14-15 et 109-129.

in al zijn aspecten een exclusief federale bevoegdheid.⁶ Wat betreft de personenbelasting hebben echter zowel de federale overheid als de gewesten een normerende bevoegdheid.

3.2.1. De vaststelling van de belastbare grondslag in de personenbelasting is naar luid van artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, en § 5, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 "betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten" (hierna: de financieringswet) een exclusief federale bevoegdheid.

De gewesten hebben inzake de personenbelasting slechts limitatief opgesomde bevoegdheden. Zij kunnen opcentiemen heffen op een deel van de personenbelasting (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 1°, van de financieringswet) en op die opcentiemen kortingen toestaan en verminderingen en vermeerderingen toepassen, zonder dat die kortingen, verminderingen of vermeerderingen mogen leiden tot een vermeerdering of een vermindering van de belastbare grondslag (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, van de financieringswet). De gewestelijke bevoegdheid inzake de personenbelasting betreft derhalve een "opcentiemen"-stelsel, wat neerkomt op een "belasting op een belasting" (i.c. op de zgn. "gereduceerde belasting Staat").

Uit de voornoemde bepalingen van de financieringswet volgt dat de gewesten geen enkele bevoegdheid hebben inzake het vaststellen van de belastbare grondslag in de personenbelasting.

3.2.2. Het Avenant regelt de belastbaarheid van inkomsten verworven door personen die hun dienstbetrekking uitoefenen in de andere overeenkomstsluitende Staat. Inkomsten die krachtens het DBV België-Luxemburg zijn vrijgesteld van belasting komen weliswaar in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar worden verminderd overeenkomstig artikel 155 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Die belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland is een exclusief federale bevoegdheid. Overeenkomstig artikel 5/2, § 2, 4°, b), van de financieringswet wordt de belasting Staat immers bekomen "door met toepassing van de federale fiscale wetgeving, achtereenvolgens (...) 4° de hoofdsom te bepalen door op de om te slane belasting de volgende verminderingen toe te passen: (...) b) de vermindering voor inkomsten uit het buitenland".

⁶ Artikel 54/2, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 "betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten", bepaalt wel dat "het belastingstelsel van de niet-inwoners (...) zo [wordt] toegepast dat rekening wordt gehouden met de gewestelijke belastingregels, zijnde de in artikel 5/1, § 1, bedoelde opcentiemen, kortingen, belastingverminderingen en -vermeerderingen en belastingkredieten, teneinde het principe van vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal in het kader van de Europese Unie en de Europese Economische Ruimte na te leven alsmede de non-discriminatiebepalingen uit de verdragen ter vermijding van de dubbele belasting". Zie hierover C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, p. 14-15 en 109-129.

3.2.3. Il découle de la constatation que tant la base imposable que la réduction pour revenus d'origine étrangère sont une compétence exclusivement fédérale, que le dispositif de l'Avenant n'affecte en rien les compétences des régions en matière d'impôt des personnes physiques. Même en dehors du contexte d'une convention préventive de double imposition, l'autorité fédérale est compétente pour prendre unilatéralement des mesures visant à éviter la double imposition de revenus perçus à l'étranger (voir notamment l'article 156 du CIR 92).

3.3.1. Or, les régions pourraient bien avoir un *intérêt* (budgétaire) à l'exonération ou non de l'impôt sur les revenus par le biais d'une convention préventive de double imposition. Cela ne signifie cependant pas qu'elles peuvent invoquer une *compétence* en la matière. Toute mesure fédérale – y compris de droit interne – réduisant la base imposable à l'impôt des personnes physiques (par exemple en exonérant d'impôt certains revenus) a en effet une incidence sur "l'impôt État réduit" et donc indirectement sur le produit des centimes additionnels que les régions peuvent prélever sur l'impôt des personnes physiques. Ce faisant, l'autorité fédérale ne touche toutefois pas aux compétences des régions, lesquelles peuvent en effet neutraliser, sur la base de leur propre compétence, l'effet budgétaire éventuellement dommageable de la mesure prise au niveau fédéral, par exemple en majorant les centimes additionnels sur l'impôt des personnes physiques.

3.3.2. Concernant la prévention et le règlement des conflits d'intérêts, l'article 143, § 4, de la Constitution dispose que les procédures en matière de conflits d'intérêts visées aux paragraphes 2 et 3 de cet article ne sont pas applicables aux "lois, arrêtés, règlements, actes et décisions de l'État fédéral relatifs à la base imposable, aux tarifs d'imposition, aux exonérations ou à tout autre élément intervenant dans le calcul de l'impôt des personnes physiques".

L'article 143, § 4, précité, de la Constitution n'exclut cependant pas l'application du paragraphe 1^{er} de cet article. L'autorité fédérale est par conséquent tenue, dans l'exercice de ses compétences en matière d'impôt des personnes physiques, de respecter la loyauté fédérale. Selon la Cour constitutionnelle, le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées, "ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences: elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu. Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs"⁷.

En l'espèce, il n'existe pas, à première vue, d'élément susceptible d'indiquer que la conclusion de l'Avenant, qui a en tout état de cause une portée budgétaire limitée, et l'assentiment à celui-ci par le législateur fédéral, rendraient impossible ou exagérément difficile l'exercice par les régions de leurs compétences en matière d'impôt des personnes physiques.

3.2.3. Uit de vaststelling dat zowel de belastbare grondslag als de vermindering voor de inkomsten uit het buitenland een exclusief federale bevoegdheid zijn, volgt dat de regeling in het Avenant niet raakt aan de bevoegdheden die de gewesten hebben op het vlak van de personenbelasting. Zelfs buiten de context van een dubbelbelastingverdrag is de federale overheid bevoegd om eenzijdig maatregelen te nemen ter vermindering van dubbele belasting van in het buitenland verworven inkomsten (zie o.m. artikel 156 van het WIB 92).

3.3.1. De gewesten kunnen echter mogelijk wel een (budgettair) *belang* hebben bij het al dan niet vrijstellen van belasting van inkomsten via een dubbelbelastingverdrag. Dit laatste betekent evenwel niet dat zij ter zake een *bevoegdheid* kunnen invoeren. Elke federale maatregel – ook een internrechtelijke – waardoor de belastbare grondslag in de personenbelasting wordt verminderd (bv. door bepaalde inkomsten vrij te stellen van belasting), heeft immers een invloed op de "gereduceerde belasting Staat", en aldus onrechtstreeks op de opbrengsten van de opcentiemen die de gewesten op de personenbelasting kunnen heffen. De federale overheid raakt daarbij echter niet aan de bevoegdheden van de gewesten, die immers op grond van hun eigen bevoegdheid het mogelijk budgettair nadelig effect van de op federaal niveau genomen maatregel kunnen neutraliseren, bijvoorbeeld door de opcentiemen op de personenbelasting te verhogen.

3.3.2. Wat betreft de voorkoming en de regeling van belangenconflicten bepaalt artikel 143, § 4, van de Grondwet dat de in de paragrafen 2 en 3 van dat artikel bedoelde procedures inzake belangenconflicten niet van toepassing zijn op "de wetten, besluiten, reglementen, handelingen en beslissingen van de Federale Staat met betrekking tot de belastbare grondslag, de belastingtarieven, de vrijstellingen of elk ander element dat in de berekening van de personenbelasting ingrijpt".

Voornoemd artikel 143, § 4, van de Grondwet sluit echter niet de toepassing uit van paragraaf 1 van dat artikel. De federale overheid is bijgevolg bij het uitoefenen van haar bevoegdheden inzake de personenbelasting verplicht de federale loyauteit in acht te nemen. Volgens het Grondwettelijk Hof veronderstelt de inachtneming van de federale loyauteit dat de federale overheid en de deelentiteiten, wanneer zij hun bevoegdheden uitoefenen "het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet verstoren. De federale loyauteit betreft meer dan de louter uitoefening van bevoegdheden: zij geeft aan in welke geest dat moet geschieden. Het beginsel van de federale loyauteit verplicht elke wetgever erover te waken dat de uitoefening van zijn eigen bevoegdheid de uitoefening, door de andere wetgevers, van hun bevoegdheden niet onmogelijk of overdreven moeilijk maakt"⁷.

In het voorliggende geval zijn er op het eerste gezicht geen elementen voorhanden die erop zouden kunnen wijzen dat door het sluiten van het Avenant, dat in elk geval een beperkte budgettaire draagwijdte heeft, en de instemming ermee door de federale wetgever, de uitoefening door de gewesten van hun bevoegdheden op het vlak van de personenbelasting onmogelijk of overdreven moeilijk zou worden gemaakt.

⁷ Voir notamment C.C., 26 novembre 2020, n° 155/2020, B.23.3.

⁷ Zie o.m. GwH 26 november 2020, nr. 155/2020, B.23.3.

3.4. Il résulte de ce qui précède que l'Avenant à l'examen règle une matière relevant de la compétence exclusive de l'autorité fédérale et que, dès lors, seul le législateur fédéral doit y donner son assentiment. Par ailleurs, rien ne semble indiquer que, ce faisant, la loyauté fédérale serait compromise.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. L'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise prévoit que "[l]es autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peut donner lieu l'application de la Convention".

L'Accord amiable, qui est intervenu avant la conclusion de l'Avenant à l'examen, ne porte toutefois pas sur le simple règlement d'un problème d'application ou d'interprétation, mais doit au contraire être considéré comme une *dérogation* à l'article 15, § 1^{er}, de la CDI belgo-luxembourgeoise, telle que cette disposition doit être appliquée conformément au paragraphe 8 du Protocole final. En concluant cet accord, les autorités compétentes des États contractants ont de toute évidence excédé leur compétence, prévue à l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise. En principe, cet accord devrait dès lors être qualifié de traité, qui, conformément à l'article 167 de la Constitution, ne peut avoir d'effet dans l'ordre juridique belge qu'après avoir reçu l'assentiment des parlements compétents, et qui n'est opposable aux justiciables qu'après avoir été publié au *Moniteur belge*.

La pratique administrative en exécution de cet Accord amiable applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours le 1^{er} janvier 2015 est donc pour l'heure dépourvue de base conventionnelle ou légale. La conclusion de l'Avenant, auquel il est présentement porté assentiment, valide rétroactivement cette pratique. Il n'en demeure pas moins que l'on a fait un usage impropre de l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise, ce qui, par principe, est inadmissible.

4.2. Dès lors que les accords qui règlent les effets des mesures prises dans la lutte contre la pandémie de COVID-19 (voir l'observation 2.5) constituent une modification implicite (temporaire) de la mesure inscrite dans l'Avenant, il y a lieu, dans un souci de sécurité juridique, de les soumettre également à l'assentiment du législateur.

5.1. Conformément à l'article II de l'Avenant, celui-ci entrera en vigueur à la date de réception de la dernière notification de l'accomplissement de la procédure d'assentiment et sera applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours le ou après le 1^{er} janvier 2015. Par conséquent, l'Avenant rétroagit au 1^{er} janvier 2015.

À cet égard, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit:

3.4. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het voorliggende Avenant een aangelegenheid regelt die uitsluitend tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort en dat bijgevolg enkel de federale wetgever er dient mee in te stemmen. Bovendien lijken er geen aanwijzingen te zijn dat daardoor de federale loyaliteit in het gedrang zou worden gebracht.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg bepaalt dat "[d]e bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten (...) moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de toepassing van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming (trachten) op te lossen."

De Regeling in onderling overleg die is tot stand gekomen vooraleer het voorliggende Avenant is gesloten, heeft echter geen betrekking op het louter oplossen van een toepassings- of interpretatieprobleem, maar dient integendeel te worden beschouwd als een *afwijking* van artikel 15, § 1, van het DBV België-Luxemburg, zoals die bepaling moet worden toegepast overeenkomstig paragraaf 8 van het Slotprotocol. Door het aannemen van die regeling zijn de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten hun bevoegdheid zoals voorzien in artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg duidelijk te buiten gegaan. Die regeling zou dan ook in beginsel als een verdrag moeten worden gekwalificeerd, dat overeenkomstig artikel 167 van de Grondwet slechts uitwerking kan hebben in de Belgische rechtsorde nadat deze de instemming van de bevoegde parlementen heeft bekomen, en dat slechts tegenwerpbaar is aan rechtsonderhorigen nadat het in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

De bestuurlijke praktijk ter uitvoering van die Regeling in onderling overleg die van toepassing is op lonen, salarissen en andere beloningen van de belastbare tijdperken die aanvangen op 1 januari 2015 ontbeert bijgevolg thans een verdragsrechtelijke of wettelijke basis. Door het sluiten van het Avenant, waarmee thans wordt ingestemd, wordt deze praktijk retroactief gevalideerd. Dit neemt evenwel niet weg dat een oneigenlijk gebruik is gemaakt van artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg, hetgeen principieel niet toelaatbaar is.

4.2. Aangezien de akkoorden die betrekking hebben op het regelen van de gevolgen van de maatregelen genomen in de strijd tegen de COVID-19-pandemie (zie opmerking 2.5) een impliciete (tijdelijke) wijziging vormen van de maatregel opgenomen in het Avenant, dienen zij ter wille van de rechtszekerheid eveneens ter instemming te worden voorgelegd aan de wetgever.

5.1. Overeenkomstig artikel II van het Avenant treedt het in werking op de datum van ontvangst van de laatste kennisgeving dat de instemmingsprocedure is voltooid en is het van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen die behoren tot belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015. Het Avenant heeft bijgevolg uitwerking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015.

In de memorie van toelichting wordt hierover het volgende verklaard:

“L’Avenant entrera en vigueur dès que chacun des États aura notifié à l’autre l’accomplissement des procédures internes requises. Ses dispositions seront applicables à partir du 1^{er} janvier 2015. En effet, l’Avenant confirme les dispositions prises dans le cadre de l’accord amiable du 16 mars 2015 (...) qui est entré en vigueur le jour de sa signature et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015”.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l’insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d’un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu’elle est indispensable pour réaliser un objectif d’intérêt général⁸. S’il s’avère en outre que la rétroactivité a pour but que l’issue de l’une ou l’autre procédure juridictionnelle soit influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions soient empêchées de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d’intérêt général justifient l’intervention du législateur qui porte atteinte, au préjudice d’une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous⁹.

5.2. Invité à justifier la rétroactivité, le délégué a répondu ce qui suit:

“a) Les négociations ayant mené à l’adoption de la règle dite “des 24 jours” ne portaient pas uniquement sur ladite règle, mais sur un ensemble de dossiers liés au travail frontalier, pour lesquels un compromis global était recherché. Ces dossiers, qui sont brièvement évoqués dans l’exposé des motifs, ont été discutés parallèlement en vue d’arriver à un compromis global et équilibré pour tous les dossiers. Le 16 mars 2015, les ministres des Finances des deux États ont signé trois accords:

1. Une nouvelle Décision du Comité de ministres de l’UEBL révisant la compensation financière en faveur des communes belges.

2. Un accord amiable instaurant la règle de tolérance des 24 jours.

⁸ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment: C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.

⁹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple: C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

“Het Avenant zal in werking treden zodra elke Staat de andere Staat in kennis heeft gesteld van de voltooiing van de vereiste interne procedures. De bepalingen ervan zijn van toepassing vanaf 1 januari 2015. Het Avenant bevestigt immers de bepalingen die werden opgenomen in het kader van de regeling in onderlinge overeenstemming van 16 maart 2015 (...), die in werking is getreden op de dag van de ondertekening ervan en die van toepassing is op de lonen, salarissen en andere beloningen van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.”

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.⁸ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.⁹

5.2. Gevraagd naar een verantwoording voor de terugwerkende kracht, antwoordde de gemachtigde:

“a) Les négociations ayant mené à l’adoption de la règle dite “des 24 jours” ne portaient pas uniquement sur ladite règle, mais sur un ensemble de dossiers liés au travail frontalier, pour lesquels un compromis global était recherché. Ces dossiers, qui sont brièvement évoqués dans l’exposé des motifs, ont été discutés parallèlement en vue d’arriver à un compromis global et équilibré pour tous les dossiers. Le 16 mars 2015, les ministres des Finances des deux États ont signé trois accords:

1. Une nouvelle Décision du Comité de ministres de l’UEBL révisant la compensation financière en faveur des communes belges.

2. Un accord amiable instaurant la règle de tolérance des 24 jours.

⁸ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

⁹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

3. Un Vademecum sur la charge de la preuve.

Le manque à gagner des communes frontalières, causé par l'impossibilité de percevoir des additionnels communaux sur les revenus professionnels d'origine luxembourgeoise, était devenu très important et la recherche d'une solution indispensable et urgente.

L'accord amiable portant sur la règle des 24 jours était un élément essentiel de l'accord global, sans lequel le refinancement des communes frontalières n'aurait pas été possible dans un délai raisonnable. Un refinancement dès 2015 n'était pas envisageable sans l'application de la règle des 24 jours à partir de la même année, c-à-d. à partir de 2015. Etant donné que la procédure de signature et d'approbation parlementaire d'un traité est un processus relativement long (de plusieurs années généralement), une application rétroactive de la règle des 24 jours était inéluctable.

Dans cette optique, l'adoption de la règle des 24 jours et son application immédiate dès 2015 était donc indispensable en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général (...), en l'occurrence le refinancement des communes frontalières.

Par ailleurs, il convient de souligner que le point 4 de l'accord amiable conclu en 2015 prévoit que la règle des 24 jours sera confirmée par la conclusion d'un Avenant à la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition. L'application rétroactive de cette règle des 24 jours était donc annoncée dès 2015. Les contribuables concernés, ainsi que l'Administration fiscale étaient informés, dès la signature de l'accord amiable en 2015, qu'un Avenant "légalisant" la règle de tolérance était prévu.

b) A notre connaissance, l'application de la règle des 24 jours n'a pas donné lieu à des litiges particuliers depuis 2015".

La thèse selon laquelle la rétroactivité est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général peut être accueillie. Il n'existe toutefois pas de "circonstances exceptionnelles ou de motifs impérieux d'intérêt général" qui justifieraient une intervention dans des litiges en cours. On peut admettre la rétroactivité de l'Avenant sous cette réserve.

Le greffier,

Annemie GOOSSENS

Le président,

Martine BAGUET

3. Un Vademecum sur la charge de la preuve.

Le manque à gagner des communes frontalières, causé par l'impossibilité de percevoir des additionnels communaux sur les revenus professionnels d'origine luxembourgeoise, était devenu très important et la recherche d'une solution indispensable et urgente.

L'accord amiable portant sur la règle des 24 jours était un élément essentiel de l'accord global, sans lequel le refinancement des communes frontalières n'aurait pas été possible dans un délai raisonnable. Un refinancement dès 2015 n'était pas envisageable sans l'application de la règle des 24 jours à partir de la même année, c-à-d. à partir de 2015. Etant donné que la procédure de signature et d'approbation parlementaire d'un traité est un processus relativement long (de plusieurs années généralement), une application rétroactive de la règle des 24 jours était inéluctable.

Dans cette optique, l'adoption de la règle des 24 jours et son application immédiate dès 2015 était donc indispensable en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général (...), en l'occurrence le refinancement des communes frontalières.

Par ailleurs, il convient de souligner que le point 4 de l'accord amiable conclu en 2015 prévoit que la règle des 24 jours sera confirmée par la conclusion d'un Avenant à la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition. L'application rétroactive de cette règle des 24 jours était donc annoncée dès 2015. Les contribuables concernés, ainsi que l'Administration fiscale étaient informés, dès la signature de l'accord amiable en 2015, qu'un Avenant "légalisant" la règle de tolérance était prévu.

b) A notre connaissance, l'application de la règle des 24 jours n'a pas donné lieu à des litiges particuliers depuis 2015."

De stelling dat de terugwerkende kracht onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang kan worden bijgetreden. Er zijn evenwel geen "uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang" voorhanden die zouden verantwoorden dat wordt tussengekomen in hangende gedingen. Onder dat voorbehoud kan worden ingestemd met de terugwerkende kracht van het Avenant.

De griffier,

Annemie GOOSSENS

De voorzitter,

Martine BAGUET

PROJET DE LOI

PHILIPPE,

ROI DES BELGES,

À tous, présents et à venir,

SALUT.

Sur la proposition de la ministre des Affaires étrangères et du ministre des Finances,

NOUS AVONS ARRÊTÉ ET ARRÊTONS:

La ministre des Affaires étrangères et le ministre des Finances sont chargés de présenter, en Notre Nom, à la Chambre des représentants, le projet de loi dont la teneur suit:

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

L'Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, 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 le protocole final y relatif, signés à Luxembourg

WETSONTWERP

FILIP,

KONING DER BELGEN,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen,

ONZE GROET.

Op voordracht van de minister van Buitenlandse Zaken en van de minister van Financiën,

HEBBEN WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ:

De minister van Buitenlandse Zaken en de minister van Financiën zijn ermee belast het ontwerp van wet, waarvan de tekst hierna volgt, in Onze Naam bij de Kamer van volksvertegenwoordigers in te dienen:

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art. 2

Het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol,

le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009, sortira son plein et entier effet.

Donné à Bruxelles, le 24 juillet 2021

PHILIPPE

PAR LE ROI:

La ministre des Affaires étrangères,

Sophie WILMÈS

Le ministre des Finances,

Vincent VAN PETEGHEM

ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009, zal volkomen gevolg hebben.

Gegeven te Brussel 24 juli 2021

FILIP

VAN KONINGSWEGE:

De minister van Buitenlandse Zaken,

Sophie WILMÈS

De minister van Financiën,

Vincent VAN PETEGHEM

AVENANT
A
LA CONVENTION
ENTRE
LE ROYAUME DE BELGIQUE
ET
LE GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
EN VUE D'ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS
ET DE REGLER 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 LES AVENANTS DU
11 DÉCEMBRE 2002 ET DU 16 JUILLET 2009

**AVENANT
A
LA CONVENTION
ENTRE
LE ROYAUME DE BELGIQUE
ET
LE GRAND-DUCHE 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 LES AVENANTS DU
11 DÉCEMBRE 2002 ET DU 16 JUILLET 2009**

LE ROYAUME DE BELGIQUE

et

LE GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

DESIREUX de modifier 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 les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009, ci-après dénommés "la Convention",

SONT CONVENUS des dispositions suivantes:

ARTICLE I

Le paragraphe 8 du Protocole final de la Convention est supprimé et remplacé par celui qui suit :

«§ 8. Professions dépendantes

1° Ad article 15, §§ 1 et 2

Il est entendu que la répartition du pouvoir d'imposition entre les deux Etats 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. Il en résulte notamment, qu'au sens de l'article 15, §§ 1 et 2 de la présente Convention, 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.

2° Ad article 15, §1

Par dérogation au point 1°, 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 ouvrables, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre Etat contractant durant toute la période imposable. Cette disposition ne s'applique pas lorsqu'une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux Etats contractants avec un Etat tiers permet à cet Etat tiers d'imposer les rémunérations que le résident reçoit au titre de l'emploi exercé dans cet Etat tiers.»

ARTICLE II

Chacun des Etats contractants notifiera à l'autre par la voie diplomatique l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour la mise en vigueur du présent Avenant à la Convention. L'Avenant à la Convention entrera en vigueur à la date de réception de la dernière de ces notifications, et sera applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1er janvier 2015.

ARTICLE III

Le présent Avenant, qui fera partie intégrante de la Convention, demeurera en vigueur aussi longtemps que la Convention elle-même.

EN FOI DE QUOI les soussignés, à ce dûment autorisés par leurs Gouvernements respectifs, ont signé le présent Avenant.

FAIT à Bruxelles, le 5 décembre 2017 en double exemplaire en langues française et néerlandaise, les deux textes faisant également foi.

**POUR LE ROYAUME
DE BELGIQUE**



Johan VAN OVERTVELDT
Ministre des Finances

**POUR LE GRAND-DUCHÉ
DE LUXEMBOURG**



Pierre GRAMEGNA
Ministre des Finances

AVENANT
BIJ
DE OVEREENKOMST
TUSSEN
HET KONINKRIJK BELGIE
EN
HET GROOTHERTOGDOM LUXEMBURG
TOT HET VERMIJDEN VAN DUBBELE BELASTING
EN TOT REGELING VAN SOMMIGE ANDERE AANGELEGENHEDEN
INZAKE BELASTINGEN NAAR HET INKOMEN EN NAAR HET VERMOGEN,
EN HET DESBETREFFENDE SLOTPROTOCOL,
ONDERTEKEND TE LUXEMBURG OP 17 SEPTEMBER 1970
ZOALS GEWIJZIGD DOOR DE AVENANTEN VAN
11 DECEMBER 2002 EN VAN 16 JULI 2009

**AVENANT
BIJ
DE OVEREENKOMST
TUSSEN
HET KONINKRIJK BELGIË
EN
HET GROOTHERTOGDOM LUXEMBURG
TOT HET VERMIJDEN VAN DUBBELE BELASTING
EN TOT REGELING VAN SOMMIGE ANDERE AANGELEGENHEDEN
INZAKE BELASTINGEN NAAR HET INKOMEN EN NAAR HET VERMOGEN,
EN HET DESBETREFFENDE SLOTPROTOCOL,
ONDERTEKEND TE LUXEMBURG OP 17 SEPTEMBER 1970
ZOALS GEWIJZIGD DOOR DE AVENANTEN VAN
11 DECEMBER 2002 EN VAN 16 JULI 2009**

HET KONINKRIJK BELGIË

en

HET GROOTHERTOGDOM LUXEMBURG,

WENSENDE de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009 (hierna "de Overeenkomst") te wijzigen,

ZIJN HET VOLGENDE OVEREENGEKOMEN:

ARTIKEL I

Paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst wordt opgeheven en vervangen door de volgende paragraaf:

" § 8. Niet-zelfstandige beroepen

1° Ad artikel 15, §§ 1 en 2

Er is overeengekomen dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de twee overeenkomstsluitende Staten gebeurt volgens de beginselen die zijn uiteengezet in de commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen. Daaruit volgt meer bepaald dat, voor de toepassing van artikel 15, §§ 1 en 2 van de huidige Overeenkomst, een dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat uitgeoefend wordt wanneer de werkzaamheid uit hoofde waarvan de lonen, salarissen en andere beloningen betaald worden daadwerkelijk in die andere Staat uitgeoefend wordt, dit wil zeggen, wanneer de werknemer fysiek aanwezig is in die andere Staat om aldaar die werkzaamheid uit te oefenen.

2° Ad artikel 15, § 1.

In afwijking van punt 1°, wordt een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk fysiek aanwezig is in eerstgenoemde Staat en/of in een derde Staat om aldaar een dienstbetrekking uit te oefenen gedurende een tijdvak of tijdvakken die een totaal van 24 werkdagen niet te boven gaan, geacht zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbare tijdperk. Deze bepaling is niet van toepassing wanneer een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, die door een van de overeenkomstsluitende Staten met een derde Staat gesloten werd, die derde Staat in de mogelijkheid stelt om de beloningen te belasten die de inwoner ontvangt ter zake van de in die derde Staat uitgeoefende dienstbetrekking."

ARTIKEL II

Elk van de overeenkomstsluitende Staten stelt de andere overeenkomstsluitende Staat langs diplomatieke weg in kennis van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van dit Avenant bij de Overeenkomst is vereist. Het Avenant bij de Overeenkomst zal in werking treden op de datum van ontvangst van de laatste van deze kennisgevingen en het zal van toepassing zijn op de lonen, salarissen en andere beloningen die behoren tot belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.

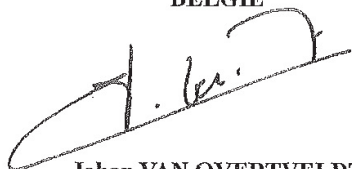
ARTIKEL III

Dit Avenant, dat een integrerend deel uitmaakt van de Overeenkomst, zal van kracht blijven zolang de Overeenkomst zelf van kracht blijft.

TEN BLIJKE WAARVAN de ondergetekenden, daartoe behoorlijk gevolmachtigd, dit Avenant hebben ondertekend.

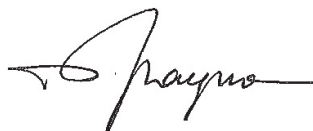
GEDAAN in tweevoud te Brussel, op 5 december 2017, in de Franse en de Nederlandse taal, zijnde de twee talen gelijkelijk authentiek.

**VOOR HET KONINKRIJK
BELGIË**



Johan VAN OVERTVELDT
Minister van Financiën

**VOOR HET GROOTHERTOGDOM
LUXEMBURG**



Pierre GRAMEGNA
Minister van Financiën