Administration générale de la FISCALITE – Services centraux

Direction III/1

Circulaire n° Ci.R9.F/608.871 (AGFisc N° 17/2011) dd. 21.03.2011

Convention préventive de la double imposition
France
Pouvoir d'imposition
Frontalier
Frontalier français occupé en Belgique
Imprimé 276 Front./Grens.
Règle des 30 jours

Précisions sur le nouveau régime frontalier introduit par l'Avenant du 12.12.2008. - Importance de l'année 2011.

A tous les fonctionnaires.

I. RAPPEL

1. Depuis l'entrée en vigueur le 17 décembre 2009 de l'Avenant du 12 décembre 2008 à la convention préventive de la double imposition franco-belge du 10 mars 1964 (ci-après, la CPDI), qui ajoute notamment à la convention un "Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers", le régime frontalier a été profondément modifié. En résumé, pour les années 2009 à 2011, les rémunérations des travailleurs qui ont leur unique foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et qui exercent leur activité dans la zone frontalière belge sont imposables en France, Etat de résidence, à la condition que ces travailleurs n'exercent pas leur activité plus de 30 jours (45 jours pour les années 2003 à 2008) par année civile en dehors de la zone frontalière belge. Le Protocole additionnel prévoit aussi que le régime frontalier n'est pas applicable aux travailleurs qui avaient leur foyer permanent d'habitation en Belgique le 31.12.2008. De plus, à partir du 1.1.2012 et jusqu'au plus tard le 31.12.2033, seules les rémunérations des travailleurs qui avaient la qualité de travailleur frontalier à la date du 31.12.2011 pourront continuer à être imposées en France dans le cadre du régime frontalier sous réserve que ces travailleurs conservent leur unique foyer permanent dans la zone frontalière française, continuent d'exercer leur activité salariée dans la zone frontalière belge et ne sortent pas plus de 30 jours par année civile de la zone frontalière belge. Le Protocole additionnel créait également un régime spécial pour les travailleurs frontaliers saisonniers (applicable à partir du 17.12.2009). En outre, les dispositions de la loi d'assentiment de cet Avenant prévoient un certain nombre de mesures et d'obligations concernant les travailleurs et les employeurs.

2. Les dispositions de cet Avenant et de sa loi d'assentiment ont par ailleurs déjà été commentées dans la circulaire n° AAF/2008-0408 (AAF 17/2009) dd. 17/12/2009, complétée par son addendum du 8.1.2010. Cette circulaire, qui comprend également en annexe le texte de l'Avenant, de sa loi d'assentiment et la liste des communes des zones frontalières belge et française, peut être consultée pour toute précision complémentaire. De son côté, la circulaire Ci.R9.F/602.029 du 27.1.2010 a commenté les modifications apportées au formulaire 276 Front./Grens. et a détaillé l'aspect pratique des autres obligations qui incombent à l'employeur et au travailleur.

3. La présente circulaire vise à apporter des éclaircissements au vu de la pratique administrative de l'année 2010 et à rappeler l'importance de l'année 2011.

II. PRECISIONS CONCERNANT LES REGLES DU REGIME FRONTALIER

4. Parmi les conditions du régime frontalier, il est donc prévu qu'un travailleur peut conserver le droit au régime frontalier s'il n'exerce pas son activité salariée en dehors de la zone frontalière belge plus de 30 jours par année civile (45 jours pour les années 2003 à 2008). Ne seront pris en compte que les jours qui correspondent à une activité salariée. Ne sont donc pas concernés par le calcul de cette limite les jours qui correspondent à une activité d'indépendant, de dirigeant d'entreprise (en dehors d'un contrat de travail) ou de bénévole. Par contre, il conviendra de tenir compte des jours qui correspondent à une activité exercée dans un secteur public ou dans le cadre d'un autre emploi exercé dans le secteur privé.

Exemple 1: Un travailleur qui dispose de son unique foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française exerce deux emplois mi-temps de manière concomitante. Le premier de ces emplois est exercé pour un employeur privé exclusivement dans la zone frontalière belge. Le second est exercé pour un employeur public mais en dehors de la zone frontalière belge. Le régime frontalier ne pourra pas s'appliquer aux rémunérations perçues dans le cadre du premier emploi. En ce qui concerne les rémunérations perçues dans le cadre de l'emploi "public", l'article 10 de la CPDI s'applique (rémunérations imposables en Belgique sauf si le travailleur est résident de la France, possède la nationalité française et ne possède pas la nationalité belge)

Exemple 2: En 2011, un travailleur qui dispose de son unique foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française exerce de manière concomitante une activité salariée pour un employeur privé dans la zone frontalière belge et un mandat d'administrateur dans une société que ce travailleur a créée et dont il est l'actionnaire majoritaire (pas de lien de subordination). Si dans le cadre de son activité d'administrateur, il est amené à exercer cette activité plus de 30 jours en dehors de la zone frontalière belge, cette circonstance n'aura pas d'influence sur le régime frontalier accordé pour l'activité salariée.

5. Comme stipulé aux points 64 et 89 de la circulaire précitée du 17.12.2009, une exception est faite en faveur des travailleurs qui changent d'employeur en cours d'année et qui débutent ou terminent ainsi leur activité dans le cadre du régime frontalier. Pour ces derniers, il ne sera pas tenu compte pour le calcul de la limite de l'activité salariée prestée avant le début de l'activité "frontalière" ou de l'activité salariée exercée après la fin de l'activité "frontalière" et la limite de 30 (ou 45) jours sera réduite "prorata temporis". Par début d'activité, il faut entendre la toute première fois qu'un travailleur qui change d'employeur demande l'application de dispositions ayant trait au régime frontalier.

Exemple 3: En 2009, un travailleur qui dispose de son unique foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française exerce son activité dans une agence bancaire située dans la zone frontalière belge. Début 2010, il démissionne et travaille dans une autre agence bancaire située en France. En septembre 2010, il décide de revenir travailler dans la zone frontalière belge. Il ne pourra pas revendiquer l'application du régime frontalier parce qu'il aura exercé en 2010 une activité salariée plus de 30 jours en dehors de la zone frontalière belge et parce que sa nouvelle fonction n'est pas un début d'activité "frontalière" (une activité "frontalière" a déjà été exercée en 2009).

6. De manière similaire, le travailleur qui déménage à destination de la zone frontalière française ou qui quitte cette zone pourra également revendiquer les dispositions du régime frontalier pour la partie de l'année où il réunit les conditions dudit régime frontalier. Ici aussi, la limite des 30 jours (ou des 45 jours) sera réduite "prorata temporis". Pour rappel, par application du point 4, b) du Protocole additionnel, un travailleur qui disposait de son foyer permanent d'habitation en Belgique au 31.12.2008 ne peut pas bénéficier du régime frontalier s'il déménage à destination de la zone frontalière française.

Exemple 4: En janvier 2011, un travailleur réside en France à St-Quentin (en dehors de la zone frontalière française) et travaille dans la zone frontalière belge. Le 7 juillet 2011, il déménage à Valenciennes (dans la zone frontalière française) et il continue à exercer son activité de salarié dans la zone frontalière belge. Du 7 juillet 2011 au 31.12.2011, il est sorti de la zone 14 jours. Dans son cas, la limite autorisée est de 15 jours (30 jours x 6/12). Il bénéficiera donc du régime frontalier à partir du 7.7.2011.

7. Le travailleur qui reste chez lui (en France), parce qu'il est en grève, en congé ou est malade, n'exerce pas une activité salariée et ces jours de grève, de congé ou de maladie ne sont pas pris en compte pour le calcul de la limite des 30 jours (ou des 45 jours pour les années 2003 à 2008). Par contre, si ce travailleur reste chez lui pour travailler (travail à domicile), chaque journée prestée ou chaque partie de journée rémunérée et prestée ainsi en France sera comptabilisée pour le calcul de ladite limite. Cette situation doit être distinguée de celle du travailleur frontalier qui, après sa journée de travail exercée dans la zone frontalière belge ou pendant le week-end, termine un travail à son domicile sans bénéficier de possibilités de récupération (congés supplémentaires ou rémunérations pour heures supplémentaires). Dans ce dernier cas très délimité, il n'y a pas non plus de sortie de zone à comptabiliser pour le calcul de la limite.

Exemple 5: En 2010, avec l'accord avec son employeur, un travailleur exerce son activité de salarié un jour par semaine à son domicile en zone frontalière française. Ce travail à domicile a eu lieu 40 fois sur l'année. Comme la limite des 30 jours a été dépassée, les rémunérations de ce travailleur qui ont trait à une activité physiquement exercée en Belgique sont imposables en Belgique par application de l'article 11, § 1er de la CPDI.

8. L'occasion est ainsi fournie de rappeler que toute activité salariée exercée en France (au domicile ou ailleurs) ou sur le territoire d'un Etat tiers est une activité exercée en dehors de la zone frontalière belge qui doit normalement être comptabilisée pour le calcul de la limite précitée. En effet, la zone frontalière de chaque Etat contractant étant définie au point 2 du Protocole additionnel et la limite des jours de sortie de zone étant circonscrite par rapport à la zone frontalière belge dans les points 4, a), 4, b) et 5 dudit Protocole, le texte de l'Avenant prévoit donc littéralement une prise en compte de tous les jours et fractions de journées prestés en dehors de cette zone (en Belgique, en France et sur le territoire des Etats tiers). Lorsque le travailleur est ainsi amené à se rendre en mission dans le cadre de son travail pour un séjour à l'étranger portant sur plusieurs jours, ces jours seront normalement tous considérés comme des jours de "sortie de zone". Néanmoins, si le travailleur peut établir que certains de ces jours ont été utilisés comme journées de repos ou de loisirs et que ces mêmes jours n'ont pas fait l'objet d'une récupération auprès de son employeur, lesdits jours n'entreront pas en ligne de compte pour le calcul de la limite des 30 jours (ou des 45 jours pour les années 2003 à 2008).

Exemple 6: Un travailleur frontalier est envoyé 2 semaines en mission par son employeur en Chine. Le travailleur prétend qu'il n'a pas travaillé pendant les week-ends relatifs à ce séjour professionnel mais il ne parvient pas à établir que ces jours ont été dévolus au loisir ou au repos. De plus, l'Administration constate que ces jours ont fait l'objet d'une récupération par le travailleur auprès de l'employeur. Les 14 jours seront comptabilisés comme jours de "sortie de zone".

Exemple 7: Un travailleur frontalier est envoyé une semaine en mission par son employeur au Brésil. Il prolonge ce séjour de 5 jours pour des raisons de loisirs. Comme ce travailleur a pris 5 jours de congé normaux pour cette prolongation et qu'il peut établir qu'il s'agit bien de vacances, il n'y aura que 7 jours qui seront comptabilisés dans le calcul de la limite.

9. Le point 7, b) du Protocole additionnel contient une liste de neuf cas où des sorties de zone ne seront pas comptabilisées pour le calcul de la limite des 30 jours. Cette disposition ne s'applique qu'à partir de l'année 2009. Comme il s'agit d'exceptions à la règle générale, leur interprétation sera restrictive. Par rapport à certains de ces cas, les précisions suivantes peuvent être fournies.

10. Le premier cas cité concerne la force majeure "en dehors de la volonté de l'employeur et du travailleur". Comme le mentionne l'arrêt de la Cour de Cassation du 22.2.2010, "la force majeure ne peut résulter que d'un événement indépendant de la volonté humaine que l'homme n'a pu prévoir ou prévenir". Par conséquent, la force majeure ne pourra être invoquée que si les conditions suivantes sont réunies: il doit d'agir d'un événement soudain et imprévisible (imprévisibilité), les faits doivent survenir **en dehors de la volonté de l'employeur et du travailleur** (extériorité) et l'intéressé n'avait réellement aucun autre choix que d'effectuer son activité en-dehors de la zone frontalière suite à cet événement (le choix ne doit donc pas simplement être plus difficile ou onéreux) (irrésistibilité). Les conditions doivent s'apprécier de manière stricte. En pratique, le recours à la force majeure devrait être tout à fait exceptionnel.

Exemple 8: Suite à une explosion de gaz, les autorités obligent une entreprise à évacuer ses locaux situés dans la zone frontalière et exigent que le personnel se rende à un endroit sécurisé situé en dehors de la zone frontalière. Comme il s'agit d'un évènement imprévisible intervenu en dehors de la volonté des travailleurs et de l'employeur et irrésistible, le jour en cause ne sera pas comptabilisé dans la limite des 30 jours.

Exemple 9: Ne constitue pas un cas de force majeure, la circonstance pour un travailleur de devoir remplacer en urgence un travailleur malade et d'exercer de ce fait son activité en dehors de la zone frontalière.

11. En ce qui concerne le transit occasionnel par la zone non frontalière de la Belgique en vue de rejoindre un endroit situé dans la zone frontalière de la Belgique ou hors de Belgique, il convient d'insister sur le fait que cette exception nécessite obligatoirement le passage par la zone non frontalière de la Belgique. Par ailleurs, la notion de "transit occasionnel" comprend le simple passage par la zone non frontalière de la Belgique en vue de rejoindre un autre point dans la zone frontalière belge ou en dehors de la Belgique, l'attente d'un moyen de transport dans la zone non frontalière de la Belgique et le trajet en Belgique et à l'étranger avec ce moyen de transport jusque la destination finale. Le "transit occasionnel" s'applique également pour le "retour". Par contre, si la destination est un pays étranger, le jour d'arrivée à l'aller et le jour de départ pour le retour sont considérés comme des jours d'activité donnant lieu à des sorties de zone entrant en ligne de compte pour le calcul de la limite des 30 jours.

Exemple 10: Un cadre, travailleur frontalier, part 4 jours en mission professionnelle à destination de l'Afrique du Sud. Pour ce faire, le premier jour, il prend un avion à Paris et atterrit le lendemain en Afrique du Sud. La mission se termine le 3ème jour et il prend l'avion en soirée à Pretoria à destination de la Belgique. Il atterrit le lendemain, 4ème jour, à Zaventem et se rend directement sur son lieu de travail dans la zone frontalière belge. Sur les 4 jours, seul celui concernant le vol retour (le 4ème jour) pourra être considéré comme un "transit occasionnel" au sens du point 7, b) du Protocole additionnel. Les 3 autres jours seront eux comptabilisés dans le calcul de la limite des 30 jours car, pour le 1er jour, il n'y a pas de passage par la zone non frontalière de la Belgique et, pour les 2ème et 3ème jours (jours d'arrivée et de départ), il y a une activité salariée exercée en dehors de la zone frontalière belge.

12. En ce qui concerne le cas visant la participation en dehors de la zone frontalière belge à une réunion de la fédération patronale, il faut circonscrire la notion de "fédération patronale". Une fédération patronale est une entité qui a pour rôle principal d'être le porte-parole d'une industrie qu'elle représente et de défendre et promouvoir les intérêts de cette industrie. Généralement, une fédération patronale sera soit directement membre de la Fédération des entreprises de Belgique (FEB) soit membre d'une autre fédération elle-même membre de la FEB.

13. L'exception prévue au point 7, b), (viii) du Protocole additionnel ne vaut que pour les formations professionnelles <u>suivies</u> par le travailleur. Si un travailleur frontalier <u>donne</u> lui-même des formations professionnelles en-dehors de la zone frontalière, cette sortie de zone doit être comptabilisée dans le quantum de jours.

14. Enfin, l'article 7, b), (ix) précise que ne seront pas comptabilisés les jours au cours desquels le travailleur sort de la zone frontalière belge dans le cadre d'une activité de transport, dans la mesure où la distance totale parcourue hors zone frontalière au cours du jour concerné n'excède pas le quart de l'ensemble de la distance parcourue au cours de cette même journée lors du trajet nécessaire à l'exercice de cette activité. Sont visés par cette exception les travailleurs exerçant une activité de transport de personnes ou de marchandises par camion, train, bus, taxi,… pour des entreprises spécialisées, ainsi que les travailleurs exerçant exclusivement une activité de transport au sein d'une autre entreprise. Par contre, ne pourront bénéficier de cette exception que les personnes qui sont réellement et exclusivement affectées à une activité de transport, c'est-à-dire notamment les conducteurs dont l'activité se limite à conduire leur véhicule, à le charger et à le décharger.

Exemple 11: Une entreprise de déménagement envoie un camion en dehors de la zone frontalière. L'équipe est composée d'un chauffeur qui aide également à charger et à décharger le camion et de deux déménageurs dont l'activité se limite à charger, décharger et parfois démonter et remonter les meubles. La distance parcourue hors zone frontalière belge (aller + retour) n'excède pas le quart du total de la distance parcourue lors de cette journée. Seul le conducteur pourra bénéficier de l'exception concernant l'activité de transport. Etant donné que les deux déménageurs n'interviennent pas dans l'activité de transport en tant que telle, la partie de journée concernant ce déménagement sera comptabilisée dans le chef de ces deux déménageurs pour le calcul de la limite des 30 jours.

Exemple 12: un conducteur et un accompagnateur de train qui ont chacun leur unique foyer permanent d'habitation situé dans la zone frontalière française travaillent dans un train dont le trajet sort partiellement chaque jour de la zone frontalière belge mais la distance parcourue en dehors de la zone frontalière belge n'excède pas le quart de la distance parcourue lors de chaque journée. Comme aussi bien le conducteur que l'accompagnateur participent à l'activité de transport (l'un conduit le train, l'autre s'occupe des passagers et intervient lors de chaque arrêt), ils pourront tous les deux revendiquer le bénéfice de l'exception prévue au point 7, b) du Protocole additionnel concernant l'activité de transport.

III. IMPORTANCE DE L'ANNEE 2011 POUR CONSERVER LE REGIME FRONTALIER LES ANNEES SUIVANTES

15. A compter du 1.1.2012, seuls les travailleurs qui bénéficieront à bon droit du régime frontalier au 31.12.2011 pourront continuer à en bénéficier pour l'imposition de leurs rémunérations perçues au cours des années 2012 à 2033 pour autant que, durant cette période, ils continuent à remplir toutes les conditions exigées. Il n'y aura donc plus de nouveaux travailleurs frontaliers à partir du 1.1.2012.

16. Seront considérés comme bénéficiant à bon droit du régime frontalier, les travailleurs qui n'avaient pas leur foyer permanent d'habitation en Belgique au 31.12.2008 et qui, au 31.12.2011, auront leur seul foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et exerceront leur activité salariée dans la zone frontalière belge sans dépasser la limite autorisée en matière de "sorties de zone". Les contribuables qui ne répondront pas à ces conditions à la date du 31.12.2011 seront définitivement exclus du bénéfice du régime frontalier. A noter qu'une personne qui, à la date du 31.12.2011, est en congé de vacances, en congé de maladie, en congé de maternité ou de paternité, en crédit-temps ou interruption de carrière ou en chômage temporaire est considérée comme exerçant son activité en zone frontalière à cette date pour autant que les conditions du régime frontalier étaient bien respectées en 2011 pour la période d'activité précédant cette inactivité. En effet, toutes ces situations présentent comme point commun que le contrat de travail entre l'employeur et le travailleur subsiste.

17. Le paragraphe 5, 4ème alinéa du Protocole additionnel prévoit toutefois une exception pour les personnes qui, au 31.12.2011, auront perdu leur emploi dans la zone frontalière belge. Bien que ne remplissant pas, à cette date, la condition relative à l'exercice de l'activité dans la zone frontalière, ces personnes seront également susceptibles de bénéficier du régime frontalier si elles retrouvent par la suite un emploi dans la zone frontalière belge. Pour bénéficier de cette exception, ces personnes devront être sans emploi à la date du 31.12.2011 et devront également justifier d'au moins 3 mois d'activité dans la zone frontalière belge au cours de l'année 2011 dans des conditions leur permettant de bénéficier du régime frontalier.

Exemple 13: une salariée qui dispose de son unique foyer permanent d'habitation en France et ne disposait pas d'un foyer permanent d'habitation en Belgique à la date du 31.12.2008 a pris un congé de maternité du 19 septembre 2011 au 2 janvier 2012. Du 1er janvier 2011 au 18 septembre 2011, elle n'est pas sortie de la zone frontalière belge plus de 30 jours. Cette contribuable pourra revendiquer le bénéfice du régime frontalier pour l'année 2012.

Exemple 14: un travailleur qui dispose de son unique foyer permanent d'habitation en France et ne disposait pas d'un foyer permanent d'habitation en Belgique à la date du 31.12.2008 est mis au chômage temporaire (pour causes économiques) le 1.2.2011 par son employeur. Il ne reprend le travail chez son employeur qu'en janvier 2012. Pendant le mois de janvier 2011, ce travailleur n'est pas sorti de la zone plus de 30 jours. Compte tenu que ce contribuable est toujours lié par un contrat de travail avec son employeur et qu'en 2011 il a travaillé dans la zone frontalière belge en respectant les conditions du régime frontalier, il pourra revendiquer le bénéfice du régime frontalier pour l'année 2012.

Exemple 15: même exemple que le précédent mais le travailleur est licencié (fin du contrat de travail) par son employeur le 1.2.2011 et reste au chômage jusqu'au début 2012. Ce contribuable ne pourra plus bénéficier du régime frontalier ni pour l'année 2012 ni pour les années suivantes car il ne pourra pas justifier de 3 mois d'activité dans la zone frontalière belge au cours de l'année 2011.

IV. TRAVAILLEURS SAISONNIERS

18. Depuis le 17.12.2009 et jusqu'au 31.12.2033, un régime spécial pour les travailleurs frontaliers saisonniers a été instauré. Le paragraphe 6, 1er alinéa, du Protocole additionnel définit le "travailleur frontalier saisonnier": il s'agit d'un travailleur qui a son seul foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et qui exerce dans la zone frontalière belge une activité salariée dont la durée est limitée à une partie de l'année, soit en raison de la nature saisonnière du travail, soit parce que le travailleur est recruté à titre de personnel de renfort ou d'intérimaire à certaines époques de l'année. La durée de l'activité dans la zone frontalière belge ne peut excéder 90 jours prestés par année civile. Leurs rémunérations perçues au titre de leur activité exercée dans la zone frontalière belge sont donc exclusivement imposables en France, à la condition que, dans le cadre de cette activité, ces travailleurs ne sortent pas de la zone frontalière belge plus de 15% du nombre des jours prestés au cours de l'année considérée.

19. Contrairement à ce qui est prévu pour les travailleurs frontaliers "normaux", il pourra y avoir de "nouveaux" travailleurs frontaliers saisonniers après la date du 31.12.2011. Une autre différence réside dans le fait que la limite des sorties de zone des travailleurs frontaliers saisonniers est comparée par rapport à la période d'activité ne pouvant excéder 90 jours par année civile alors que, pour les travailleurs frontaliers, la limite des 30 jours est calculée par rapport à l'année civile. Il en ressort qu'un travailleur frontalier saisonnier peut avoir une activité salariée exercée en France tout le reste de l'année civile et conserver malgré cela le droit au régime des travailleurs frontaliers saisonniers. Néanmoins, si l'activité exercée en dehors de la Belgique est prestée en faveur du même employeur que celui qui a occupé le travailleur frontalier saisonnier en Belgique ou pour un employeur lié au premier employeur, le travailleur concerné ne pourra plus bénéficier du régime des travailleurs frontaliers saisonniers car il ne pourra pas être considéré comme du personnel de "renfort".

V. ETABLISSEMENT DE LA QUALITE DE TRAVAILLEUR FRONTALIER - LOI D'ASSENTIMENT

20. En application du point 10 du Protocole additionnel, les autorités compétentes française et belge ont adapté le formulaire 276 Front./Grens. L'article 4, § 1er de la loi d'assentiment du 7.5.2009 confirme le principe de l'utilisation de ce formulaire et dispose que ce formulaire, dûment complété par le travailleur et l'employeur et certifié par le service de taxation français dont dépend le travailleur, devra être remis à l'employeur préalablement au paiement de la première rémunération de chaque année.

21. Le travailleur remplit le cadre I du formulaire 276 Front./Grens. et remet ensuite les deux exemplaires à son employeur. Ce dernier remplit le cadre II et remet les deux exemplaires au travailleur. Le travailleur présente les deux exemplaires au service de taxation dont il relève en France. Ce dernier appose au cadre III l'attestation requise, conserve le premier exemplaire du document et restitue le second au travailleur afin qu'il le remette à son employeur. A la fin de l'année visée par le formulaire 276 Front./Grens., le travailleur doit compléter le cadre IV de l'exemplaire remis à l'employeur par lequel il atteste qu'il n'est pas sorti de la zone frontalière belge plus que le nombre de jours autorisé par le "Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers".

22. L'article 4, § 1er de la loi d'assentiment exige que l'exemplaire du formulaire 276 Front./Grens. à remettre à l'employeur soit accompagné d'une copie de documents attestant de l'occupation effective d'une habitation dans la zone frontalière française. Ces documents doivent donc être remis également préalablement au paiement de la première rémunération de l'année. A noter que si un travailleur change d'employeur en cours d'année mais continue à travailler dans le cadre du régime frontalier, ce travailleur doit remettre à son nouvel employeur un autre formulaire 276 Front./Grens. accompagné également des documents précités. Par contre, si le travailleur frontalier déménage en cours d'année mais que le nouveau foyer permanent d'habitation est également situé dans la zone frontalière française, ce travailleur ne doit pas communiquer à son employeur un nouveau formulaire 276 Front./Grens. Dans ce dernier cas, le changement de foyer permanent d'habitation ne sera acté que dans le formulaire 276 Front./Grens. à remettre l'année qui suit et les documents à joindre devront attester de l'occupation effective de ce nouveau foyer permanent d'habitation.

23. En l'absence de formulaire 276 Front./Grens. ou en l'absence de tels documents justificatifs ou encore en cas de remise d'un formulaire incomplet ou de documents qui ne justifient pas à suffisance l'occupation d'une habitation, le formulaire 276 Front./Grens. ne peut être considéré comme dûment rempli et l'exonération du précompte professionnel ne peut s'appliquer (application de l'article 4, § 1er de la loi d'assentiment).

Exemple 16: A la fin de l'année 2010, un bureau d'intérim envoie à un de ses intérimaires son formulaire 276 Front./Grens. afin qu'il remplisse le cadre IV de ce formulaire. Cet intérimaire ne répond pas. En mars 2011, le bureau d'intérim communique au Centre de documentation – Précompte professionnel compétent le formulaire 276 Front./Grens. avec un cadre IV non complété et avec des documents qui attestent l'occupation d'une habitation dans la zone frontalière française. Vu que le formulaire 276 Front./Grens. est incomplet, le précompte professionnel devra être enrôlé dans le chef du bureau d'intérim et une déclaration à l'impôt des non-résidents personnes physiques sera envoyée au travailleur intérimaire.

24. L'employeur qui a utilisé, au cours d'une année donnée, les services d'un travailleur susceptible de bénéficier du régime frontalier doit, au plus tard le 31 mars de l'année suivante, communiquer à l'administration (auprès du Centre de documentation – Précompte professionnel compétent) le formulaire 276 Front./Grens. dûment complété et accompagné du ou des document(s) attestant de l'occupation effective du logement dans la zone frontalière française.

25. En outre, l'employeur devra joindre au formulaire 276 Front./Grens. et aux documents justificatifs une attestation dans laquelle il confirme expressément que le travailleur n'a pas exercé son activité hors de la zone frontalière de la Belgique plus de 30 jours (ou 15% des jours prestés dans le cas des travailleurs frontaliers saisonniers) durant l'année considérée, sous réserve des exceptions prévues au paragraphe 7 du Protocole additionnel et une liste des jours précis durant lesquels le travailleur est sorti de la zone frontalière belge dans l'exercice de son activité durant l'année considérée. En cas d'absence ou de remise incomplète de cette liste ou de cette attestation, l'article 6, § 1er de la loi d'assentiment assimile le non respect de cette obligation de l'employeur à une infraction aux dispositions du Code des Impôts sur les revenus 1992 et des arrêtés pris pour son exécution en matière de précompte professionnel visée à l'article 358, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992.

26. Le nombre de jours au cours desquels le travailleur est sorti de la zone frontalière belge doit également figurer sur la fiche individuelle 281.10 que tout employeur est tenu de fournir à l'administration en vertu de l'article 92 de l'Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992. Outre le nombre de jours de sortie de zone, la mention "FRONTALIER FRANÇAIS" doit apparaître. A défaut de telles précisions sur la fiche 281.10, le précompte professionnel pourra être enrôlé dans le chef de l'employeur sur base de l'article 6, § 1er précité.

27. Conjointement aux formulaires 276 Front./Grens. accompagnés des documents justificatifs ainsi que de l'attestation et de la liste précitée, l'employeur devra communiquer à l'administration une liste des travailleurs qui revendiquent le régime frontalier et pour lesquels ce régime a été appliqué pour la première fois par lui durant l'année considérée.

28. Il est rappelé que l'article 5, § 2 de la loi d'assentiment stipule que l'employeur doit tenir un décompte de tous les jours au cours desquels le travailleur sort de la zone frontalière avec mention du lieu ou du trajet ayant donné lieu à la sortie de zone ainsi que les raisons de chacune de ces sorties. Les sorties de zone non comptabilisées dans le quantum de jours en vertu des exceptions prévues au paragraphe 7, b) du Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers devront également être mentionnées. Ce décompte qui doit être tenu à partir du 18 janvier 2010 n'est soumis à aucune condition de forme particulière mais devra être mis à jour quotidiennement et être tenu à la disposition de l'administration et du travailleur à l'endroit où ce dernier exerce habituellement son activité. Le non respect de cette obligation entrainera également l'application de l'article 6, § 1er précité de la loi d'assentiment.

29. Comme précisé à l'article 6, § 2 de la loi d'assentiment, tant le travailleur que l'employeur qui contreviennent à une des obligations décrites ci-avant sont passibles des sanctions administratives, voire pénales, prévues par le Code des impôts sur les revenus 1992, au même titre que celui qui contrevient aux dispositions dudit Code et des arrêtés pris pour son exécution. L'article 6, § 2, 2ème et 3ème alinéas aggrave, en cas de déclaration incomplète ou inexacte faite tant par l'employeur que par le travailleur dans l'intention d'éluder l'impôt, les accroissements d'impôt prévus aux articles 226 et 228 de l'Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

30. Si des indemnités sont versées à un travailleur frontalier par un organisme autre que l'employeur (par exemple, les indemnités versées par le fonds de sécurité de l'existence, les indemnités versées par la mutualité en cas de congé de maternité, le pécule de vacances versé par les caisses de vacances aux ouvriers, …), cet organisme ne doit pas remplir de formulaire 276 Front./Grens. ni demander de documents justificatifs à la condition que l'employeur lui ait communiqué soit une copie du formulaire 276 Front./Grens. dûment complété par l'employeur, soit une liste des travailleurs considérés comme frontaliers par cet employeur et que les indemnités considérées soient bien payées en raison de l'activité professionnelle pour laquelle le travailleur concerné bénéficie du régime frontalier.

31. Dans le cas où le précompte professionnel a été retenu par l'employeur parce que ce dernier aurait estimé soit que les conditions du régime frontalier n'étaient pas réunies soit que les documents justificatifs étaient insuffisants, le travailleur peut introduire une réclamation auprès du Directeur de Bruxelles II-Sociétés (Boulevard du Jardin Botanique 50 (Etage 19 P), bte 340 à 1000 Bruxelles) contre le précompte professionnel versé après retenue sur ses rémunérations.

VI. PRECISIONS SUR LES DOCUMENTS ATTESTANT DE L'OCCUPATION EFFECTIVE D'UNE HABITATION DANS LA ZONE FRONTALIERE FRANCAISE

32. Au point 22 de la présente circulaire, il a été précisé que les travailleurs doivent joindre à leur formulaire 276 Front./Grens. et remettre à leur employeur un ou des documents qui attestent de l'occupation effective d'une habitation dans la zone frontalière française. Cette obligation existe depuis le 8.1.2010. Les précisions suivantes peuvent être apportées par rapport à cette exigence.

33. Comme stipulé au point 5 de la circulaire n° Ci.R9.F/602.029 (AFER n° 7/2010) dd. 27.1.2010, les documents qui permettent d'attester de l'occupation effective d'une habitation dans la zone frontalière française peuvent être de nature fiscale pour une personne qui a toujours été résidente de la zone frontalière française. Par exemple, une telle personne peut remettre l'avis d'imposition de la taxe d'habitation à son nom, accompagné d'une preuve qu'il est originaire de la zone frontalière française, comme une copie de son acte de naissance ou un certificat d'étude primaire ou secondaire émanant d'un établissement sis dans cette zone. Si le document est établi à un autre nom que le sien, le travailleur devra communiquer un document qui justifie cette situation (par exemple: une composition de ménage).

34. Pour les personnes qui ont déménagé à destination de la zone frontalière française, étant donné que cette mesure a été prise par le législateur pour lutter contre le phénomène des domiciliations fictives dans ladite zone frontalière française, ces personnes devront fournir également des preuves de vie dans la zone frontalière française comme les factures d'eau, de gaz, d'électricité ou de téléphone.

35. Pour que ces factures aient un caractère probant par rapport à l'occupation effective d'une habitation, il faut qu'elles soient établies au nom du travailleur frontalier concerné et qu'elles révèlent des consommations réelles normales dans le cadre d'une occupation effective et régulière du logement.

36. En pratique, il a souvent été constaté que ces factures n'étaient pas établies au nom du travailleur mais soit au nom d'un colocataire soit au nom du propriétaire du bien loué (bail "toutes charges comprises").

37. Lorsque les factures sont établies au nom d'un colocataire, il faut distinguer selon que ce colocataire est un parent, un époux ou une épouse ou encore un(e) partenaire de vie et selon que ce colocataire n'a pas un tel lien affectif avec le travailleur (un collègue ou un "inconnu"). Dans la première situation, les factures pourront être acceptées si elles correspondent à des consommations normales pour la taille du ménage et si ces factures ou le document de nature fiscale sont accompagnés d'un autre document établissant que l'intéressé vit avec la personne mentionnée sur les factures.

Exemple 17: Un travailleur qui n'est pas originaire de la zone frontalière française remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété, des factures de consommations de gaz, d'eau et d'électricité établies au nom de son épouse qui révèlent des consommations réelles normales pour deux personnes et une copie de son acte de mariage. L'employeur peut décider de ne pas retenir le précompte professionnel sur les rémunérations de ce travailleur.

Exemple 18: Un travailleur qui n'est pas originaire de la zone frontalière française remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété, des factures de consommations de gaz, d'eau et d'électricité établies au nom de son frère mais ces factures ne révèlent que des consommations réelles normales pour une seule personne. L'employeur doit retenir le précompte professionnel sur les rémunérations de ce travailleur.

38. En ce qui concerne les baux "toutes charges comprises", les factures relatives aux consommations de gaz, d'électricité, …établies au nom du bailleur ne seront pas considérées prises isolément comme des documents attestant une occupation effective. En effet, il faudra en plus établir que le bien occupé est un appartement ou une maison (et non une simple chambre), que la facture en cause est relative à un logement propre (et non à l'ensemble de l'immeuble), que le locataire occupe effectivement seul ou en ménage le logement considéré (par exemple via la production de la taxe d'habitation où il est mentionné comme seul occupant du logement) et, bien entendu, que les factures révèlent une consommation normale.

Exemple 19: Un travailleur qui n'est pas originaire de la zone frontalière française remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété, des factures de consommations de gaz, d'eau et d'électricité établies au nom de son propriétaire qui révèlent des consommations réelles normales pour une personne. Le travailleur n'est pas en mesure de fournir d'autres éléments. L'employeur doit retenir le précompte professionnel sur les rémunérations de ce travailleur.

39. D'autres documents que les factures précitées peuvent avoir un caractère probant, selon le cas pris isolément ou combinés entre eux.

Exemple 20: Un travailleur qui n'est pas originaire de la zone frontalière française remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété, des factures de consommations de gaz, d'eau et d'électricité établies au nom de son propriétaire qui révèlent des consommations réelles normales pour 4 personnes et la preuve de l'inscription de ses deux enfants dans une école située dans la zone frontalière française. L'employeur peut ne pas retenir le précompte professionnel sur les rémunérations de ce travailleur.

40. A noter que le caractère "normal" des consommations peut fluctuer en fonction du nombre de personnes concernées par ces consommations et en fonction des situations rencontrées (par exemple, la présence d'une citerne influence la consommation d'eau). Il appartient à l'employeur d'examiner si les documents soumis par le travailleur justifient de manière raisonnable l'occupation effective d'une habitation. Par ailleurs, l'objectif de l'article 4, § 1er de la loi d'assentiment est d'obliger le travailleur qui revendique le régime frontalier à communiquer des documents qui permettent de rendre plausible une occupation effective de son habitation mais l'employeur ne doit pas exiger du travailleur que ce dernier fournisse la totalité des pièces en sa possession.

Exemple 21: Un travailleur qui n'est pas originaire de la zone frontalière française remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété, un acte notarié attestant qu'il est propriétaire d'une habitation dans la zone frontalière française et la preuve d'acquittement de la taxe d'habitation. Il joint également des factures d'électricité et de gaz qui révèlent une consommation normale mais il omet de joindre ses factures d'eau. L'employeur peut ne pas retenir le précompte professionnel sur les rémunérations de ce travailleur.

41. Lorsque le travailleur ne fournit pas de documents justificatifs ou fournit des documents jugés insuffisants par l'employeur et que le précompte professionnel est retenu sur les rémunérations de ce travailleur, l'employeur ne statue pas ainsi sur la qualité de "travailleur frontalier". Il se borne seulement à constater que les documents légalement exigés n'ont pas été joints et il retient alors le précompte professionnel en conformité avec les règles légales. C'est l'Administration qui, dans le cadre d'un éventuel recours introduit par ce travailleur ou dans la cadre de l'examen d'une déclaration à l'impôt des non-résidents, se prononcera sur l'existence ou non d'un régime frontalier dans son chef.

Exemple 22: En 2010, un travailleur qui est originaire de la Belgique remet à son employeur son formulaire 276 Front./Grens. dûment complété et des factures de consommations de gaz, d'eau et d'électricité établies au nom de son propriétaire qui révèlent des consommations réelles normales pour une seule personne. Le travailleur n'est pas en mesure de fournir d'autres éléments et en outre, l'employeur constate que deux autres de ces travailleurs déclarent résider à la même adresse. L'employeur retient le précompte professionnel légalement dû et le travailleur introduit une réclamation auprès de l'Administration. Cette dernière vérifiera si les conditions du régime frontalier sont bien réunies 2010 et si elles l'étaient également les autres années. Les circonstances décrites permettent en effet de suspecter que le déménagement vers la France est fictif.

VII. PERSONNES DE CONTACT

42. Pour toute question: Nicolas WAUTHOZ (Tél.: 0257/651.33 – Courriel: nicolas.wauthoz@minfin.fed.be), Denis VAN DER MEERSCHEN (Tél.: 0257/624.14 – Courriel: denis.vandermeerschen@minfin.fed.be) et Caroline COTON (Tél. 0257/654.87 – Courriel: caroline.coton@minfin.fed.be) de la Dir. III/1 des Services Centraux de l'Administration générale de la fiscalité.

Pour l'Administrateur général de la fiscalité f.f.,
Le Directeur,

J. FROGNIER