



observatoire  
social  
européen  
•  
osservatorio  
sociale  
europeo

# LE SALARY SPLIT

## RAPPORT FINAL

Dalila GHAILANI  
([ghailani@ose.be](mailto:ghailani@ose.be))

**Observatoire social européen**

Etude réalisée pour le réseau EURESCHANNEL

Avril 2004

## Introduction

Le *salary split* ou répartition de rémunérations est une technique qui est essentiellement mise en œuvre pour des raisons fiscales et qui consiste à scinder le paiement de la rémunération entre différents pays afin d'éviter le mécanisme de la progressivité de l'impôt d'une part, et de bénéficier des taux d'impôts moins élevés pratiqués par certains pays d'autre part.

On parle de *split payroll* ou *multiple payroll* lorsque le travailleur concerné est occupé par deux ou plusieurs employeurs établis dans des pays différents qui chacun de leur côté rémunèrent le travailleur pour les prestations effectuées pour leur compte respectif.

On parle de *single payroll* ou *dual employment*, lorsque le travailleur effectue ses prestations dans plusieurs Etats mais que la rémunération pour l'ensemble de ses activités est payée par un pays par l'un des employeurs qui facture la partie de la rémunération afférente à l'activité étrangère à l'employeur étranger.

Le *salary split* est mis en œuvre au sein des entreprises multinationales disposant de filiales dans plusieurs pays. Plutôt que d'effectuer ses prestations de travail dans plusieurs pays pour le compte d'un seul employeur, il est proposé au travailleur d'effectuer ses prestations dans chaque pays pour un employeur distinct.

La mise en œuvre de ce mécanisme, avant tout pour des raisons fiscales, a néanmoins aussi des effets en droit du travail et en droit de la sécurité sociale.

Seront entre autres abordées les questions suivantes :

- quel est le droit applicable à la relation de travail
- comment formaliser un *salary split*
- quels sont les modalités du contrat de travail
- comment déterminer la législation applicable en matière de sécurité sociale
- comment s'organise un *salary split* sur le plan fiscal
- s'applique-t-il aux travailleurs transfrontaliers

En guise de conclusion, nous tâcherons de mettre en évidence, les avantages et les inconvénients de la mise en place de cette construction et de voir s'il est possible de déterminer l'ampleur du recours à ce mécanisme.

## **I. Les aspects de droit du travail du *salary split***

### **1. Le droit applicable à la relation de travail : application de la Convention de Rome**

L'une des questions cruciales qui surgit en cas de *salary split* concerne la détermination de la législation applicable à la relation de travail. Cette question renvoie au droit international privé.

Les contrats présentant un élément d'extranéité sont régis par la Convention sur la loi applicable aux obligations contractuelles du 19 juin 1980, communément appelée, Convention de Rome. Cette Convention a été ratifiée par l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne exception faite de la Suède, de l'Autriche et de la Finlande. Cette Convention énonce des règles uniformes qui permettent de définir la législation applicable à la relation de travail.

#### **1.1 Le principe de l'autonomie de la volonté**

En principe, le contrat de travail est régi par le droit que les parties au contrat ont choisi (<sup>1</sup>). Ce choix peut être exprès ou résulter de façon certaine des dispositions du contrat ou des circonstances de la cause. Celles-ci feront l'objet d'une appréciation souveraine du juge et peuvent être, à titre d'exemple, le lieu de conclusion et d'exécution du contrat, la nationalité des parties, la monnaie de paie.

Les parties peuvent soumettre l'entièreté du contrat au droit choisi ou seulement une partie du contrat. C'est le dépeçage (<sup>2</sup>). Les parties peuvent ainsi décider que le contrat sera régi par le droit belge sauf en ce qui concerne sa rupture où le droit néerlandais s'appliquera.

Le dépeçage est autorisé pour autant que les différents droits appelés de la volonté des parties à s'appliquer ne se contredisent pas et que l'unité du contrat ne s'en trouve pas troublée. Il ne sera ainsi pas permis de soumettre la rupture du contrat à tel droit national lorsqu'elle se produit à l'initiative de l'employeur et à tel autre lorsqu'elle est l'œuvre de l'employé.

En cas de choix contradictoire, on considèrera qu'aucun choix n'a été opéré.

#### **1.2 Le droit applicable en l'absence de choix**

A défaut de choix explicite ou implicite, le contrat est régi par :

- la loi du pays où le travailleur, en exécution du contrat accomplit habituellement son travail, même s'il est détaché temporairement dans un autre pays ou
- si le travailleur n'accomplit pas habituellement son travail dans un même pays, par la loi où se trouve l'établissement qui a embauché le travailleur.

---

<sup>1</sup> Article 2 de la Convention de Rome.

<sup>2</sup> Article 3 §1 de la Convention de Rome.

S'il résulte de l'ensemble des circonstances que le contrat de travail présente des liens plus étroits avec un autre pays, la loi de ce pays lui est applicable <sup>(3)</sup>. La jurisprudence a dégagé un certain nombre de critères de rattachement dits objectifs : la langue du contrat, l'incorporation dans le contrat de certaines figures juridiques typiques d'un ordre juridique déterminé, la monnaie de compte, le lieu du paiement de la rémunération, la couverture sociale applicable, l'endroit à partir duquel s'exerce l'autorité patronale...<sup>(4)</sup>.

Ces règles peuvent donner lieu à quelques problèmes complexes. Lorsqu'un travailleur exerce ses fonctions dans deux ou plusieurs pays ou lorsqu'il est détaché pour plusieurs années, peut se poser la question du lieu de travail « habituel ». De même, quel est l'établissement qui a embauché le travailleur lorsque celui-ci exécute au moins deux contrats de travail conclus avec deux employeurs distincts établis dans deux états différents ?

Par référence à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, le lieu de travail habituel sera celui où le travailleur a établi le centre de ses activités personnelles. Il sera tenu compte du lieu où le travailleur passe la plus grande partie de son temps, le lieu où il dispose d'un bureau d'où il organise ses activités et vers lequel il a coutume de retourner après avoir effectué ses missions à l'étranger <sup>(5)</sup>.

Dans l'hypothèse d'un *salary split*, se posera la question de savoir s'il faut pour répondre à ces questions **globaliser** la relation de travail c'est à dire la considérer au regard de l'ensemble des prestations mondiales et rechercher alors le pays où le travailleur preste le plus ? Ou faut-il en revanche **cloisonner** la relation de travail en fonction de chaque contrat de travail particulier.

**Exemple** : un travailleur travaille en Belgique, en France et en Allemagne pour différents employeurs appartenant au même groupe de sociétés. Il a conclu avec chacun d'entre eux un contrat de travail distinct. Il passe 60 % de son temps en Belgique, 25 % en France et 15 % en Allemagne. Faut-il considérer que son lieu de travail habituel est la Belgique ou doit-on considérer que la Belgique est le lieu de travail habituel dans le cadre du contrat belge, et que dans le cadre du contrat français c'est la France,....

Lorsque la relation de travail est prise dans sa globalité et que l'on arrive à dégager le lieu de travail habituel, une seule loi sera applicable à l'ensemble de la relation de travail, à savoir celle du lieu où l'on estime que le travailleur preste habituellement. Par contre, si on considère que l'appréciation du caractère habituel de l'occupation doit se faire sur base des contrats de travail distincts, il y aura autant de lois applicables qu'il y a d'états dans lesquels le travailleur exécute ses prestations <sup>(6)</sup>.

---

<sup>3</sup> Article 6 de la Convention de Rome.

<sup>4</sup> Blondiau P., Claeys Th, Maingain B, Scheyvarts H., « La rupture du contrat de travail (Chronique de jurisprudence 1985-1987) », *Journal des Tribunaux du Travail*, 1989, 205.

<sup>5</sup> CJCE, 9 janvier 1997, *Rutten/Cross Medical Ltd*, C-395/95, Rec. I-70.

<sup>6</sup> Dewulf P. « Salary split et cadres étrangers », SD Formations, février 2004.

### **1.3 Les limites de l'autonomie de la volonté**

L'autonomie de la volonté n'est pas absolue en matière de contrats de travail. Le droit implicitement ou explicitement choisi par les parties peut être écarté au profit d'un autre droit. Il en est ainsi :

- lorsque tous les éléments de rattachement renvoient au droit d'un pays : dans ce cas, le choix des parties pour le droit d'un autre pays est valable mais les dispositions impératives du droit du pays de « rattachement » seront de toute façon applicables <sup>(7)</sup>. C'est l'hypothèse d'un contrat de travail conclu, en Belgique par des belges afin d'être exécuté en Belgique avec assujettissement à la sécurité sociale, que les parties aux contrats ont soumis au droit américain. Dans ce cas, le travailleur ne perdra pas la protection des dispositions impératives du droit belge ;
- les dispositions impératives du droit qui est applicable en cas d'absence de choix de loi : les dispositions impératives du lieu habituel d'exécution ou à défaut de lieu habituel d'exécution de celui de l'établissement ayant embauché le travailleur ou encore d'un autre pays avec lequel le contrat de travail présente des liens plus étroits prévalent sur les dispositions de la loi que les parties ont expressément choisie pour leur contrat. Ces dispositions impératives ne s'appliqueront que si elles sont plus favorables au travailleur que les dispositions de la loi choisie <sup>(8)</sup>. Il conviendra donc de rechercher quel droit aurait été applicable à défaut de choix pour vérifier si ce droit ne connaît pas de dispositions impératives plus favorables au travailleur ;
- les lois de police et de sûreté : lors de l'application de la loi d'un pays déterminé, il pourra être donné effet aux dispositions impératives de la loi d'un autre pays avec lequel la situation présente des liens étroits et si dans la mesure où, selon le droit de ce dernier pays, ces dispositions sont applicables quelle que soit la loi régissant le contrat (article 7). Tout juge confronté à un cas à dimension internationale peut décider d'écarter l'application de la loi choisie par les parties ainsi que la loi qui serait applicable à défaut de choix ainsi que son propre droit pour appliquer le droit d'un autre pays avec lequel la situation présente un lien étroit. Cet article sera invoqué pour justifier l'application des dispositions impératives du pays vers lequel un travailleur est détaché ;
- l'ordre public : l'article 16 permet d'écarter l'application soit de la loi choisie par les parties soit des dispositions impératives qui aurait dû être appliquées en vertu de l'article 6 et de l'article 7 si cette application est manifestement incompatible avec l'ordre public du for ;
- les dispositions impératives et les lois de police et de sûreté ;
- les règles protectrices minimales prévue par la directive 96/71 sont applicables à tout travailleur détaché temporairement sur le territoire d'un

---

<sup>7</sup> Article 3 §3

<sup>8</sup> Engels C., « Enkele arbeidsrechtelijke aspecten aangaande de salary split », *Journal des Tribunaux du Travail*, 2000, pp.385-390.

autre état membre, quelque que soit la loi applicable au contrat de travail. Il s'agit des règles ayant trait aux périodes de travail, aux barèmes de rémunération, à l'égalité de traitement, à la protection des femmes enceintes et des enfants et à la sécurité au travail <sup>(9)</sup>.

## 2. La juridiction compétente

Il est important de savoir quel juge sera compétent pour connaître d'un litige en cas de contrat de travail présentant un élément d'extranéité. Il y a lieu d'appliquer en la matière le règlement 44/2001, dit Bruxelles I en vigueur dans tous les Etats membres de l'Union européenne. Il s'applique à toutes les personnes domiciliées sur le territoire d'un État membre de l'Union, à l'exception du Danemark et ne s'applique pas aux litiges relatifs à la sécurité sociale.

En matière de contrats individuels de travail, il est stipulé à l'article 19 qu'un employeur ayant son domicile sur le territoire d'un État membre peut être attrait

- devant les tribunaux de l'état membre où il a son domicile, ou
- devant un autre État membre :
  - (i) devant le tribunal du lieu où le travailleur accomplit **habituellement** son travail ou devant le tribunal du dernier lieu où il a accompli habituellement son travail, ou
  - (ii) lorsque le travailleur n'accomplit pas habituellement son travail dans un même pays, devant le tribunal du lieu où se trouvait l'établissement qui a embauché le travailleur.

L'employeur pourra donc être cité en tant que défendeur devant les tribunaux d'un état autre que celui où il est domicilié. En revanche, le travailleur ne pourra pas être cité par son employeur que devant les tribunaux de l'état membre sur le territoire duquel il a son domicile.

Selon la jurisprudence de la Cour de justice, le lieu de travail habituel est celui où le travailleur a établi le centre effectif de ses activités professionnelles. Il sera tenu compte du lieu où il passe la plus grande partie de son temps de travail, le lieu où il dispose d'un bureau d'où il organise ses activités,...<sup>(10)</sup>.

Dans l'hypothèse d'un *salary split* passant par la conclusion de différents contrats avec des employeurs distincts, se pose la question de savoir s'il faut globaliser la relation de travail ou la cloisonner par contrat de travail.

Dans le premier cas, le caractère habituel de l'occupation devra s'apprécier en prenant en considération la totalité des prestations de travail effectuées au service de plusieurs employeurs.

Dans le second cas, il y aura de juridictions compétentes qu'il y a d'Etats dans lesquels le travailleur exécute ses prestations.

---

<sup>9</sup> Conseil, Règlement du Conseil n°44/2001 du 20 décembre 2000 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, JO L 012 du 16 janvier 2001, pp.0001- 0023.

<sup>10</sup> CJCE, 9 janvier 1997, *Rutten/Cross Medical Ltd*, C-393/95, Rec. I-70.

Même si la seconde solution est plus pratique, les juridictions nationales auront tendance à globaliser la relation de travail pour se rendre compétentes <sup>(11)</sup>.

### **3. La formalisation du *salary split***

#### **3.1 Pluralité de contrats ou contrat unique**

Par référence aux conditions du droit fiscal pour la mise en œuvre d'un *salary split*, celui-ci s'organise le plus souvent par l'exercice d'une activité professionnelle pour le compte de différents employeurs établis dans deux ou plusieurs pays.

Afin de donner plus de crédibilité à la situation fiscale recherchée, la rédaction de différents contrats de travail, à savoir un contrat de travail distinct avec chaque employeur distinct est préférable. A défaut, on risquera de voir la relation de travail considérée comme une relation de travail globale au service de plusieurs codébiteurs solidaires.

Ces contrats devront être rédigés le plus précisément possible afin de distinguer l'objet de chaque contrat et la mission convenue auprès de chacun des employeurs. Il faudra aussi fixer la rémunération par contrat de travail, même si la répartition de la rémunération entre les différents contrats se fait à partir d'une rémunération globale qui a été convenue entre parties.

Il faudra tenir compte du fait que les barèmes de rémunération et les dispositions en matière de durée de travail constituent des règles impératives dans la plus part des Etats et partant devront être respectées par chacun des contrats. Il est indiqué d'harmoniser le plus possible le droit applicable et la compétence juridictionnelle.

On peut également opter pour le maintien d'un seul contrat de travail auquel est ajouté un avenant ou encore simplement spécifier les conditions de travail dans une simple lettre <sup>(12)</sup>.

#### **3.2 Travail à temps partiel**

Il est tout à fait concevable que quelqu'un combine deux ou plusieurs temps plein, un dans chaque pays et conclut à cet effet différents contrats à temps plein. Plus courant dans la pratique, l'on peut concevoir que quelqu'un combine un travail à temps plein dans un pays avec un travail à temps partiel dans un autre <sup>(13)</sup>.

Cependant, le contrat belge sera par définition un contrat de travail à temps partiel. La personne concernée ne travaillera pas uniquement en Belgique mais exercera une partie de ses activités professionnelles dans un autre état, ce qui rendra le travail à temps plein en Belgique difficile en pratique.

Dès lors, à moins que le travailleur concerné ne soit une personne dirigeante ou de confiance non soumise à la réglementation en matière de temps de travail, il faudra

---

<sup>11</sup> Dewolf P., op.cit. p.45

<sup>12</sup> Truyts J., Goethals J., Baart T., «Fiscale, socialezekerheids-en arbeidsrechtelijke aspecten van een salary split », *Oriëntatie*, 6-7, juin-juillet 1998, pp.125-127.

<sup>13</sup> Engels C., op.cit.

pour la relation de travail belge respecter toutes les dispositions en matière de contrats de travail à temps partiel ou au moins adapter par avenant le contrat de travail existant en fonction de ces dispositions. Celles-ci concernent l'obligation d'un écrit établissant le régime de travail et l'horaire, les obligations de publicité, les sanctions, la rémunération,... Ces dispositions sont rigides et peu adaptées à la flexibilité que l'on peut attendre d'un travailleur international <sup>(14)</sup>.

### **3.3 Les modalités de travail**

Il est important de définir les modalités de l'occupation à l'étranger. Ces modalités de travail seront déterminées en application des dispositions de la Convention de Rome, par le droit choisi par les parties ou par le droit applicable en cas d'absence de choix de loi.

Il y aura lieu de préciser : la monnaie de compte utilisée pour le paiement du salaire ; les vacances annuelles et les jours fériés ; la durée du travail ; les absences autorisée ; les avantages extra légaux ; la clause de non concurrence ; la clause de mobilité autorisant l'employeur à envoyer le travailleur d'un pays à l'autre ,...

Dans l'hypothèse du *salary split* passant par la conclusion de plusieurs contrats de travail avec des employeurs distincts, il y a lieu de bien distinguer l'objet et la mission convenue sous chacun des contrats afin d'éviter la globalisation de la relation de travail. De même la fixation de la rémunération et des avantages extralégaux de frais propres à l'employeur se fera par contrat.

## **4. La rupture du contrat**

Dans le cas du *salary split* formalisé par la conclusion de différents contrats avec des employeurs distincts, il devra être mis fin séparément à chacun de ces contrats en appliquant les dispositions prévues par le droit qui s'applique à chacun des contrats.

Même si les parties ont choisi de soumettre les différents contrats à un seul droit applicable, les dispositions relatives à la rupture du contrat de travail sont dans la plupart des pays impératives et partant susceptibles d'écarter l'application du droit choisi.

Il faudra dès lors respecter pour chaque contrat les formalités prescrites par la loi qui le régit. Lorsque ce droit prévoit le paiement d'une indemnité de rupture, celle-ci se calculera en fonction des prestations effectuées dans le cadre de ce contrat.

Devoir mettre fin à chaque contrat séparément en appliquant chaque fois les dispositions locales peut s'avérer complexe en pratique. Il peut être convenu, dans un premier temps d'une indemnité globale et de choisir le pays dans lequel cette indemnité sera payée. Dans un deuxième temps, le travailleur peut soit démissionner de chaque contrat, soit il peut être mis fin aux différents contrats par consentement mutuel <sup>(15)</sup>.

---

<sup>14</sup> Dewulf P., op.cit.

<sup>15</sup> Truyts, Goethals et Baart, op.cit.

## **II. Les aspects de la sécurité sociale du *Salary Split* :**

En cas d'exercice d'activités sur le territoire de plusieurs états, les travailleurs seront intéressés de savoir dans quel pays leurs cotisations sociales doivent être payées et quel sera le montant de ces cotisations. Afin de répondre à ces questions, il y a lieu de déterminer la loi de sécurité sociale applicable.

Pour déterminer ces lois, il y aura lieu de se pencher sur le règlement 1408/71 <sup>(16)</sup> relatif à la coordination des régimes de sécurité sociale des travailleurs migrants qui s'applique sur l'ensemble des territoires de l'Espace économique européen. Lorsque l'on se situe en dehors du champ d'application territorial du règlement, il y aura lieu de consulter les conventions bilatérales de sécurité sociale.

### **1. Espace économique européen : le règlement 1408/71 relatif à la coordination des régimes de sécurité sociale**

#### **1.1 Principe**

A l'égard des personnes qui exercent une activité salariée sur le territoire d'un Etat membre, c'est en principe la législation de cet Etat membre qui s'applique, même si cette personne réside sur le territoire d'un autre Etat membre ou si le siège de l'entreprise ou le domicile de l'employeur pour lequel elle travaille se trouve sur le territoire d'un autre Etat membre (article 13, § 2, sub a).

Il n'est nullement requis, pour que la législation de l'Etat d'exercice de l'activité trouve à s'appliquer, que le travailleur effectue des prestations de travail tous les jours de la semaine, sans exception dans cet Etat. Un travailleur qui, dans un Etat autre que celui sur le territoire duquel il habite, n'effectue son travail que quelques jours par semaine, et n'exerce aucune autre activité pour le surplus, est par conséquent également soumis à la législation de l'Etat d'exercice de ses prestations en raison du travail qu'il y effectue <sup>(17)</sup>.

#### **1.2 Exception : l'exercice simultané sur le territoire de deux ou plusieurs Etats membres**

La mise en œuvre d'un *salary split* se fera en pratique dans le **cadre de l'exercice simultané d'une activité sur le territoire de deux ou plusieurs Etats membres.**

Il sera mis en œuvre par le biais de la conclusion de différents contrats avec deux ou plusieurs employeurs établis dans deux ou plusieurs états. En pratique, le travailleur exercera alors ses activités professionnelles simultanément sur le territoire de deux ou plusieurs états membres <sup>(18)</sup>.

L'article **14 2 b du règlement 1408/71** trouvera donc à s'appliquer pour déterminer à quelle législation de sécurité sociale la personne concernée sera soumise.

---

<sup>16</sup> Conseil des Communautés européennes (1971), Règlement (CEE) 1408/71 du Conseil de 14 juin 1971 relatif à la coordination des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, JO L 149 du 5 juillet 1971, pp.2-50.

<sup>17</sup> Debray O., *Le détachement et le Salary Split- Aspects de sécurité sociale*, novembre 1999.

<sup>18</sup> Dewolf, P., op.cit.

- **En tant que travailleur :**

Lorsque le travailleur exerce des prestations dans plusieurs Etats membres simultanément , à l'exception des travailleurs occupés dans le cadre de transports internationaux pour qui des règles particulières sont d'application, les règles d'assujettissement sont les suivantes.

Si le travailleur exerce normalement des activités en qualité de salarié sur le territoire de **plusieurs Etats dont l'Etat de sa résidence**, il sera exclusivement assujetti à la législation de **l'Etat de résidence** (article 14, § 2, b, i). La circonstance que les activités exercées dans l'Etat de résidence ne soient que marginales n'est pas pertinente <sup>(19)</sup>. La notion de "résidence" est définie à l'article 1, h. du Règlement comme étant le lieu de séjour habituel. Dans les cas litigieux, l'on considérera comme lieu de résidence celui où l'intéressé a établi le centre permanent de ses intérêts, et où il retourne entre différents voyages <sup>(20)</sup>.

Exemple : un représentant de commerce réside en Belgique et travaille dans le Bénélux : il sera soumis à la sécurité sociale belge

A l'égard des travailleurs qui exercent **simultanément des activités salariées** sur le territoire de **plusieurs Etats membres**, mais qui n'exercent **pas d'activité sur le territoire de l'Etat** dans lequel **ils résident**, la législation applicable est alors celle de l'Etat membre sur le territoire duquel se trouve **le siège de l'entreprise** ou le **domicile de l'employeur** pour le compte duquel ils travaillent (article 14, § 2, b, ii).

Exemple : un travailleur réside en Belgique et travaille en France et au Luxembourg pour une société établie en Italie : il sera soumis à la sécurité sociale italienne.

Si toutefois ils relèvent de plusieurs entreprises ou de plusieurs employeurs ayant leur siège ou leur domicile sur le territoire de différents Etats membres, c'est alors la législation de **l'Etat de résidence** qui trouve à s'appliquer.

Exemple : un travailleur réside en Belgique. Il travaille en Allemagne pour une société établie aux Pays-Bas et en France pour une société établie en France : il sera soumis à la sécurité sociale belge.

Dans ce dernier cas, lorsque le *salary split* est mis en œuvre par la conclusion de contrats de travail distincts avec deux ou plusieurs employeurs distincts, il sera une opération neutre du point de vue de la sécurité sociale puisque le travailleur concerné restera soumis à la sécurité sociale belge.

L'entreprise étrangère doit ainsi demander un numéro à l'ONSS belge si la loi de sécurité sociale belge s'applique à une rémunération payée par une entreprise étrangère. L'employeur étranger doit se soumettre aux déclarations trimestrielles et verser les cotisations sociales. Un mandataire ayant une adresse belge pourra être désigné pour se faire <sup>(21)</sup>.

---

<sup>19</sup> CJCE, 23 septembre 1982, *Kuijpers*, C-276/81, Rec. I-327.

<sup>20</sup> CJCE, 12 juillet 1973, *Hakenberg*, C-13/73, Rec. I-935.

<sup>21</sup> Debray, O., op.cit.

- **En tant qu'indépendant**

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1992, le Règlement 1408/71 s'applique également aux indépendants. Le principe général selon lequel la législation de l'état sur le territoire duquel sont exercées les activités est applicable, vaut également pour les indépendants. Ils sont néanmoins soumis au même régime dérogatoire que les salariés.

La personne qui exerce une activité non salariée sur le territoire d'un État membre est soumise à la législation de cet État membre même si elle réside sur le territoire d'un autre État membre (Article 13 2b).

Si cette personne exerce **normalement une activité non salariée sur le territoire de deux ou plusieurs États membres**, elle sera soumise à la législation de **l'État membre sur le territoire duquel elle réside**, si elle **exerce une partie de son activité sur le territoire de** cet État membre.

Si elle n'exerce pas d'activité sur le territoire de l'Etat membre où elle réside, elle est soumise à la législation de **l'État membre** sur le territoire duquel **elle exerce son activité principale** (Article 14 bis 2).

Le règlement d'exécution 574/72 en son article 12 bis, 5, d contient les critères qui permettent de déterminer l'activité principale. Il est ainsi tenu compte du lieu où se trouve le siège fixe et permanent des activités de l'intéressé. Il sera subsidiairement tenu compte du caractère habituel ou de la durée des activités exercées, du nombre de prestations effectuées et des revenus découlant de cette activité <sup>(22)</sup>.

Le travailleur indépendant informe l'institution désignée par l'autorité compétente de l'Etat membre sur le territoire duquel il réside de sa situation (INASTI en Belgique). Cette institution lui délivrera en principe un formulaire E101.

A défaut, la législation qui doit effectivement trouver application est désignée d'un commun accord par les autorités compétentes des Etats membres concernés.

L'organe compétent de l'Etat de résidence informe les autorités des autres Etats concernés de la situation de l'intéressé; la décision relative à la législation applicable doit être prise dans un délai de 6 mois au plus après que la situation de l'intéressé ait été portée à la connaissance d'une des institutions concernées <sup>(23)</sup>.

- **En tant que travailleur salarié et en tant que travailleur indépendant**

A l'égard de ceux qui exercent simultanément une activité salariée sur le territoire d'un Etat membre et une **activité non salariée** sur le territoire d'un autre Etat membre, c'est en principe la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel

---

<sup>22</sup> Conseil, Règlement 574/72 Règlement (CEE) n° 574/72 du Conseil du 21 mars 1972 fixant les modalités d'application du règlement (CEE) n° 1408/71 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (Version consolidée - JO n° L 28 du 30 janvier 1997).

<sup>23</sup> Règlement 574/72, article 12bis, § 5, a) et b).

**l'activité salariée est exercée** qui trouve à s'appliquer (article 14 *quater*, § 1, a). Ceci implique que l'intéressé sera en principe **redevable de cotisations dans l'Etat membre où il exerce ses activités salariées aussi bien sur sa rémunération que sur le revenu qu'il retire de son activité indépendante**.

Si l'intéressé exerce son activité salariée sur le **territoire de deux ou plusieurs Etats membres**, la législation applicable est déterminée conformément à l'article 14, § 2 ou 3 déjà évoqué plus haut.

Le statut - indépendant ou salarié - dans lequel une activité déterminée est exercée sur le territoire d'un Etat membre peut donc avoir une incidence importante sur la détermination de la législation applicable. Il convient d'être particulièrement attentif à cette disposition lorsque, dans le cadre d'une relation de travail internationale, le choix entre le statut de salarié et celui d'indépendant est possible et que, dans un but d'optimisation fiscale ou parafiscale, il est opté pour l'un ou l'autre des statuts (<sup>24</sup>).

Des dérogations sont néanmoins possibles. L'article 14 *quater*, § 1, b), prévoit en effet une dérogation à la règle générale, dans la mesure où, dans les cas désignés à l'annexe VII au Règlement, l'exercice simultané d'une activité salariée dans un Etat membre et d'une activité indépendante dans un autre Etat membre donne lieu à l'assujettissement simultané au régime respectif de ces deux Etats membres, chacun en ce qui concerne l'activité exercée sur son territoire. L'annexe VII reprend dans son numéro 1, parmi ces exceptions, l'exercice d'une activité non salariée en Belgique et l'exercice d'une activité salariée dans un autre Etat membre.

On appliquera donc d'un côté les règles qui déterminent le droit applicable pour les activités salariées et de l'autre côté les règles qui déterminent le droit applicable pour les activités indépendantes.

Les cas d'application simultanée de deux législations fixés à l'annexe VII du Règlement, tels que modifiés par l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992, sont les suivants:

- exercice d'une activité non salariée en Belgique et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée au Danemark et d'une activité salariée dans un autre Etat membre par une personne résidant au Danemark;
- pour les régimes d'assurance invalidité pour agriculteurs et d'assurance-pension pour agriculteurs: exercice d'une activité agricole non salariée en Allemagne et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée en Espagne et d'une activité salariée dans un autre Etat membre par une personne résidant en Espagne;
- exercice d'une activité non salariée en France et d'une activité salariée dans un autre Etat membre, sauf au Luxembourg;

---

<sup>24</sup> Debray O., op.cit.

- exercice d'une activité agricole non salariée en France et d'une activité salariée au Luxembourg;
- pour le régime d'assurance-pension pour indépendants: exercice d'une activité non salariée en Grèce et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée en Italie et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée au Portugal et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée en Autriche et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice, par une personne résidant en Finlande, d'une activité non salariée en Finlande et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice, par une personne résidant en Islande, d'une activité non salariée en Islande et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice d'une activité non salariée au Liechtenstein et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice, par une personne résidant en Norvège, d'une activité non salariée en Norvège et d'une activité salariée dans un autre Etat membre;
- exercice, par une personne résidant en Suède, d'une activité non salariée en Suède et d'une activité salariée dans un autre Etat membre.

Exemple 1 : un ressortissant belge réside en Belgique et y est administrateur pour une société. Il travaille en tant que salarié aux Pays-Bas et en France pour deux employeurs différents.

Pour l'activité indépendante, c'est la législation belge qui s'applique, à savoir la législation de l'Etat membre où il exerce son activité. On aboutit également à la loi belge comme loi applicable aux activités salariées effectuées en France et aux Pays-Bas en tant que droit de l'Etat de résidence.

Exemple 2 : le résident belge qui exerce une activité indépendante au Luxembourg et d'une activité salariée aux Pays-Bas sera soumis à la législation néerlandaise. L'intéressé est alors exclusivement redevable de cotisations aux Pays-Bas sur les revenus tirés de ces deux activités.

Exemple 3 : la solution est cependant différente si l'activité indépendante est exercée non pas au Luxembourg, mais en Belgique. Dans ce cas, c'est la loi belge qui trouve à s'appliquer en ce qui concerne l'activité indépendante et la loi néerlandaise en ce qui concerne l'activité en qualité de salarié.

La question de savoir si une personne est occupée dans un Etat membre en qualité de salarié ou d'indépendant est déterminée sur la base de la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel l'intéressé exerce son activité <sup>(25)</sup>. En l'absence de toute autre règle de qualification dans le Règlement, il faut en effet se raccrocher aux dispositions du droit national, avec la conséquence paradoxale que le droit national détermine le statut de salarié ou d'indépendant avant même qu'il soit désigné comme droit applicable, et même lorsque ce droit n'est en fin de compte pas d'application.

En qualifiant une activité déterminée d'activité salariée ou d'activité indépendante, le droit national peut dès lors influencer indirectement la détermination du droit applicable par application de l'article 14<sup>quater</sup>, §, a) du Règlement <sup>(26)</sup>.

## 2. Les conventions bilatérales

La Belgique a conclu avec de nombreux pays des conventions bilatérales de sécurité sociale qui s'appliquent aux personnes ayant la nationalité d'un des Etats contractants. Le champ d'application de certaines conventions est limité aux travailleurs, d'autres s'appliquent également aux indépendants.

Les règles de la plupart de ces conventions sont similaires aux termes du Règlement 1408/71. Elles prévoient ainsi le principe en vertu duquel le travailleur est soumis la loi de sécurité sociale de l'état sur le territoire duquel sont exercées les activités professionnelles exception faite du détachement <sup>(27)</sup>. Ces conventions ne définissent en général pas la loi de sécurité sociale applicable en cas d'exercice simultanée d'activités salariées sur le territoire de plusieurs Etats contractants.

Ainsi, lorsqu'un travailleur belge exerce en même temps ses activités salariées en Belgique et dans un état avec lequel la Belgique a conclu une convention de sécurité sociale, les USA par exemple, le salaire belge sera soumis au système belge de sécurité social, et le salaire américain au système américain.

Ce n'est donc que dans l'hypothèse où le système de sécurité social étranger n'impose pas ou impose des contributions plus basses que la Belgique, qu'il y aura moyen de faire des économies. Dans les autres cas, il est préférable que les autorités compétentes des états contractants demandent la conclusion d'un accord afin que le travailleur ne soit soumis qu'à une législation.

Lorsque les activités professionnelles sont exercées en Belgique et dans un Etat avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention de sécurité sociale, la partie étrangère du salaire sera soumise aux contributions de sécurité sociale interne de cet Etat.

---

<sup>25</sup> CJCE , 30 janvier 1997, C 340/94, , *EJM de Jaeck*; Rec.- 461.

<sup>26</sup> Debray, O., *Problématique sociale du salary split : le droit applicable en matière de sécurité sociale*, octobre 2003.

<sup>27</sup> Docclo C, « La solution des conflits de loi rencontrés par les travailleurs qui exercent temporairement leur activité hors de leur pays d'occupation habituelle. », cité par Truyts, Goethals et Baart in « Fiscale, socialezekerheids en arbeidsrechtelijke aspecten van de salary split », *Orientaties*, 5, mei 1998, p.124.

### III. Les aspects fiscaux du *salary split*

Le *salary split* peut se présenter dans tous les Etats. A titre d'exemple, nous prendrons le travailleur belge qui réside en Belgique et qui travaille simultanément en **Belgique et en France**.

#### 1. Les règles applicables aux travailleurs

Lorsqu'un cadre belge résidant en Belgique exécute simultanément des activités sur le territoire belge et à l'étranger, surgit la question de savoir dans quel pays les salaires perçus seront imposés.

Pour éviter la double imposition, la Belgique a conclu environ 40 conventions préventives de double imposition. Ces conventions déterminent à quel état appartient le pouvoir d'imposition en cas d'occupation internationale : l'état de résidence ou l'état d'emploi.

##### 1.1 Base légale

La répartition de la compétence d'imposition entre l'état de résidence et les Etats de l'exercice de l'activité est régie par l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE (<sup>28</sup>). Cette convention est prise pour exemple pour les conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique. Cette réglementation fiscale conventionnelle ne constitue pas un régime facultatif, mais un régime obligatoire ayant primauté sur la réglementation du droit interne (<sup>29</sup>).

*Aux termes de l'article 15, « Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État ».*

En d'autres termes, la rémunération perçue dans le cadre d'un emploi est en principe imposable dans l'état de résidence du travailleur à moins que l'activité ne soit exercée dans un autre État. Dans ce cas, la rémunération perçue dans le cadre de cette activité sera imposable dans l'état d'emploi.

*« Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant se sont imposables que dans le premier Etat si :*

*1° le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et*

*2° les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre État et*

*3° la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État,... »*

<sup>28</sup> Modèle de Convention de l'OCDE, texte des articles au 29 avril 2000.

<sup>29</sup> Cass. 27 mai 1971, RW, 1971-72, 431.

Il existe donc une exception au principe du pouvoir d'imposition de l'état d'emploi au profit de l'état de résidence lorsque 3 conditions sont remplies simultanément :

- si les prestations dans l'état d'emploi ont été exécutées sur une période n'excédant pas 183 jours calendrier et
- si les salaires perçus en relation avec ces prestations ont été payés par ou nom de l'employeur qui n'est pas résident dans l'état d'emploi et
- si la charge des rémunérations n'est pas supportée directement par un établissement stable ou une base fixe de l'employeur situé dans l'état d'emploi

Si ces trois conditions sont réunies simultanément, la règle dite des 183 jours s'applique et le pouvoir d'imposition revient à **l'état de résidence malgré l'occupation dans l'état d'emploi.**

La technique du **salary split** sera donc **possible** chaque fois que les 3 conditions de cette règle **ne sont pas simultanément réunies**. Le pouvoir d'imposition appartiendra aux états d'emploi respectifs, chacun sur les salaires perçus par le travailleur et qui correspondent aux activités prestées dans l'état. Le salaire global est divisé entre les différents Etats d'emploi et sera imposé selon le tarif d'imposition progressif de chacun d'eux. L'imposition séparée sera en général plus avantageuse qu'une imposition globale de l'ensemble des rémunération dans l'état de résidence.

Ainsi, dans le cas du travailleur qui réside en Belgique et qui travaille simultanément en Belgique et en France, le pouvoir d'imposition pour la partie française de ses rémunérations sera attribué par **l'article 11** de la Convention préventive de double imposition franco-belge.

Les termes de l'articles 11 de cette convention diffèrent légèrement de ceux de l'article 15 de la Convention OCDE :

*« 1. Sous réserve des dispositions des articles 9, 10 et 13 de la présente Convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'État contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus ».*

Autrement dit, le résident belge qui exécute des prestations en France, sera imposé pour les rémunérations relatives à cette activité en France. Il y a néanmoins une exception :

*dérogation au § 1<sup>er</sup> ci-dessus:*

*a) Les traitements, salaires et autres rémunérations ne peuvent être imposés que dans l'État contractant dont le salarié est résident, lorsque les trois conditions suivantes, sont réunies:*

*1° le bénéficiaire séjourne temporairement dans l'autre État contractant pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas cent quatre-vingt-trois jours au cours de l'année civile;*

*2° Sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier État;*

*3° il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur, situé dans l'autre État ».*

**Exemple** : si le travailleur résident belge séjourne temporairement en France, pour une ou plusieurs périodes n'excédant pas 183 jours calendrier et si son salaire

correspondant à son activité en France est pris en charge un employeur établi en Belgique et s'il n'exerce pas son activité à charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur établi en Belgique, le salaire sera imposé dans l'état de résidence, à savoir la Belgique.

## **1.2 Les conditions pour un salary split**

### *1.2.1 L'exercice d'activités à l'étranger*

Il est absolument requis pour qu'il soit question d'un *split payroll* que le travailleur exerce effectivement des activités à l'étranger. Bien qu'il n'y soit fait mention nulle part, il est requis une certaine continuité de cette activité à l'étranger. Les prestations de services occasionnelles ou les simples voyages à l'étranger pour suivre une formation ou un séminaire ne sont pas pris en considération.

### *1.2.2 L'attribution d'une partie du salaire qui correspond à l'activité prestée à l'étranger*

Devant un salaire global perçu dans le cadre d'une occupation à l'étranger, il est tentant d'attribuer la plus grande part de la rémunération au pays qui a le régime d'imposition le plus avantageux. Le principe suivi par l'administration fiscale (tant belge qu'étrangère) sera celui de l'attribution du salaire en fonction du nombre de jours effectivement prestés en Belgique et à l'étranger.

En d'autres termes, le travailleur est supposé être rémunéré de la même manière pour ses prestations en Belgique et à l'étranger. Le pourcentage du salaire qui est attribué à l'étranger est supposé correspondre au temps effectivement presté à l'étranger.

L'article 15 de la Convention OCDE autorise néanmoins que les activités dans différents Etats soit rémunérées différemment. A côté de la division effective du temps de travail, la nature des activités, la responsabilité de la fonction, le coût de la vie dans l'état d'emploi peuvent justifier une rémunération plus élevée des prestations exécutées à l'étranger par rapport à la rémunération belge. Les clés de répartition doivent néanmoins toujours se fonder sur des éléments effectifs et pertinents au risque de voir l'administration fiscale les écarter<sup>(30)</sup>.

---

<sup>30</sup> Tyteca A., Le salary split, aspect fiscal et parafiscal, Mémoire Ecole de commerce Solvay, 1991, p.90.

### 1.2.3 Le non-respect d'au moins une des conditions de la règle des 183 jours

#### ■ Un séjour de moins de 183 jours dans l'état d'emploi

Lorsque le travailleur résidant en Belgique séjourne pendant l'année calendrier **plus de 183 jours** en France, le pouvoir d'imposition sur les salaires perçus sera réparti entre la Belgique, état de résidence et la France, état d'emploi même si le salaire perçu pour les prestations françaises est payé par ou nom de l'employeur belge.

La première condition de la règle des 183 jours n'est en effet pas remplie et un *split payroll* est possible. Un séjour ininterrompu à l'étranger de 183 jours n'est pas requis. Pour calculer la durée du séjour, on cumulera tous les séjours dans l'état d'emploi.

Le mode de calcul dépendra des termes des conventions préventives de double imposition. Celles-ci se réfèrent tantôt aux jours d'activités, tantôt au séjour.

Par *séjour* excédant 183 jours on entend les séjours occasionnés par les activités exercées dans l'état considéré. La durée des interruptions normales de travail durant les week-ends, les jours de congés, les jours fériés pendant lesquelles l'intéressé quitte l'état de séjour temporaire ne doivent pas être déduites de la durée totale du séjour dans l'état où l'emploi est exercé.

Quand la convention fait référence à la notion d'*activités*, on vise les activités du bénéficiaire excédant le total de 183 jours au cours de l'année. La durée doit aussi être calculée en y incluant les interruptions normales de travail pendant les week-ends, les jours fériés, les congés (<sup>31</sup>).

Chaque administration fiscale dispose de lignes directrices pour établir la durée totale du séjour. En cas de contestation entre l'état d'emploi et l'état de résidence, une solution pourra être trouvée à la lumière des commentaires de la Convention OCDE (<sup>32</sup>). Selon celle-ci, il y a lieu de tenir compte **des jours de présence physique** dans l'état d'emploi.

Cette règle de la présence physique est suivie par les administrations fiscales belge et française. Les parties de journée, les jours de départ et d'arrivée, les week-ends, les jours fériés, les jours de maladie, les congés pris dans l'état d'emploi sont assimilés à des jours passés à l'étranger(<sup>33</sup>).

Même si le travailleur résident belge exerce une activité sur le territoire belge et le territoire français, il est possible que la durée de cette activité française soit inférieure à 183 jours calendrier. Pour bénéficier néanmoins d'un *split payroll*, il faudra veiller à ce qu'une autre condition de la règle des 183 jours ne soit pas remplie.

<sup>31</sup> De Cannières F., Goethals A., Mariscal B., « Relations de travail transfrontalières. Aspects fiscaux du détachement », *Orientations*, N° 4, avril 1994, pp.94-103.

<sup>32</sup> Commentaire de l'article 15 de la Convention OCDE.

<sup>33</sup> Truyts, Goethals, Baart, « Fiscale, socialezekerheids- en arbeidsrechtelijk aspecten van een salary split », *Oriëntatie*, N° 5, mai, 1998, pp.109-124.

- Le paiement du salaire correspondant à l'activité à l'étranger par ou nom de l'employeur qui n'est pas résident de l'Etat d'emploi

Les rémunérations qu'un résident belge reçoit au titre d'un emploi salarié exercé à l'étranger sont imposables à l'étranger dès lors qu'elles sont payées par ou nom **d'un employeur qui est résident de ce pays étranger**.

Le point 2 de l'article 11 de la Convention belgo-française stipule ainsi : « *sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier Etat...* ». Un *split payroll* pour le résident belge travaillant temporairement en France sera donc possible à partir du moment où il n'est pas rémunéré par l'employeur établi en Belgique.

Exemple 1 : le résident belge qui est payé par une société néerlandaise pour des prestations effectuées en France est soumis à l'impôt français puisque la deuxième condition n'est pas remplie. On applique donc la règle de base : imposition dans l'état d'emploi.

Exemple 2 : le résident belge qui est payé par une entreprise française (employeur) pour des prestations réalisées en France est soumis à l'impôt français.

Le point 2 de l'article 11 ne reprend pas les termes « au nom de ... ». Il y a une alternative en moins. Il convient donc d'être particulièrement attentif aux termes des conventions préventives avant de songer à mettre un *salary split* en place.

### ➤ La notion d'employeur

En l'absence de définition conventionnelle, la notion d'employeur est définie à la lumière de la Convention OCDE. Il ressort des commentaires de l'article 15 que l'employeur est celui qui est habilité à récolter les fruits du travail du travailleur et qui supporte les risques de l'activité. Les circonstances de fait seront importantes : il y a lieu de déterminer qui donne les instructions, qui met le matériel à disposition, qui supporte finalement la charge salariale, qui peut licencier le travailleur, en d'autres termes, qui exerce les compétences effectives d'un employeur.

### ➤ Par ou au nom de l'employeur

Le terme « par » vise le cas où une entreprise de l'état autre que l'état d'occupation paie directement le salaire, qui ne sera pas porté en compte à un employeur établi dans l'état d'occupation.

Le terme « au nom de l'employeur » vise le cas où une entreprise de l'état autre que l'état d'occupation paie matériellement la rémunération mais la porte en compte à un employeur effectif établi dans l'état d'occupation <sup>(34)</sup>.

Dans le cas du paiement « au nom de l'employeur », l'administration fiscale belge adoptera une attitude différente lorsqu'elle craindra de voir les revenus en question

<sup>34</sup> De Cannière F., Goethals A., Mariscal B., « Relations de travail transfrontalières – Aspects fiscaux du détachement », *Orientations*, n°4, avril, 1994, pp.94-103.

soumis à l'impôt étranger ou lorsqu'elle essaiera d'établir qu'il s'agit de revenus qui doivent être imposés en Belgique. L'administration belge considère ainsi que lorsque le salaire est payé par la société belge pour des prestations exécutées par un résident belge dans une entreprise étrangère et qu'il est porté en compte, avec l'ensemble du coût salarial, à l'entreprise étrangère, la seconde condition de la règle des 183 jours est remplie. Les revenus seront imposables en Belgique et le *salary split* n'est pas possible.

Pour éviter toute contestation, il est préférable que le salaire relatif aux prestations à l'étranger soit directement payé par l'entreprise étrangère ou que, en cas de facturation, le coût salarial en tant que tel soit directement facturé à l'employeur effectif dans l'état d'emploi. <sup>(35)</sup>

- Les rémunérations ne sont pas prises en charge par un établissement stable ou une base fixe de l'employeur dans l'état d'emploi

Une troisième possibilité pour rendre la règle des 183 jours inapplicable existe lorsque l'employeur belge met le salaire à charge d'un établissement stable ou d'une base fixe dont il dispose dans l'état d'emploi.

Cette prise en charge du salaire par l'établissement stable signifie que le salaire vient en diminution des bénéfices de l'établissement stable ou de la base fixe dans l'état d'emploi, bénéfices imposables en Belgique. Cela signifie que les rémunérations sont supportées par un établissement stable si :

- elles sont payées par cet établissement et déduites des profits car elles compensent un service rendu par l'employé à l'établissement stable
- elles sont payées par le siège étranger mais sont déduites du résultat de l'établissement stable.

Si l'établissement stable paie les rémunérations directement mais alloue ou devrait allouer le coût au siège central, les rémunérations ne sont pas considérées comme « supportées par un établissement stable ».et, le *salary split* ne sera pas possible <sup>(36)</sup>.

### **1.3 Pas de *salary split* pour les travailleurs transfrontaliers**

L'organisation d'un *split payroll* entre la Belgique et un pays limitrophe n'est possible qu'à condition que le régime des transfrontaliers ne s'applique pas.

Contrairement au principe général selon lequel, l'état d'emploi dispose du pouvoir d'imposition, la convention franco-belge stipule que « *les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un État contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre État contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier État ne sont imposables que dans cet État.* » <sup>(37)</sup>.

---

<sup>35</sup> Hinnekens, L., « Le détachement en droit fiscal » in in Yorens Y. et Van Regenmortele, *Détachement international*, 1995, pp.633-641.

<sup>36</sup> Tyteca A., op.cit., p.46.

<sup>37</sup> Article 11 §2 c).

Cette règle n'est pas optionnelle. Dès lors que les conditions d'application définies dans les conventions préventives de double imposition sont réunies, le régime des transfrontalier s'applique rendant impossible la mise en place d'un *salary split*.

Pour information, cette exception applicable aux transfrontaliers a été supprimée dans les conventions belgo-néerlandaise <sup>(38)</sup> et belgo-allemande <sup>(39)</sup>.

Il est donc essentiel de prendre connaissance du texte de la convention préventive de double imposition applicable chaque fois qu'un *salary split* sera envisagé pour un transfrontalier.

## **2. Le paiement des impôts dus**

Le travailleur résidant belge qui a exercé des activités professionnelles simultanément en Belgique et en France, pour lesquelles il a été payé par ses employeurs respectifs, devra remplir deux déclarations d'impôt des personnes physiques.

### **2.1 Le traitement fiscal du salaire français**

#### *2.1.1 La sécurité sociale belge sur le salaire français*

L'employeur français doit soit s'affilier directement auprès de l'ONSS soit désigner l'entreprise belge liée en tant que représentant auprès de cet organisme.

Dans le premier cas, la payroll français prélèvera directement les cotisations de sécurité sociale à charge du travailleur et les versera à l'ONSS. Dans le second cas, l'entité belge prendra en charge les cotisations de sécurité sociale à charge de l'employeur et elle les portera en compte à l'entreprise française par la suite.

#### *2.1.2. La « retenue à la source » française*

Après déduction des cotisations de sécurité sociale à charge du travailleur, les revenus imposables seront soumis à « la retenue à la source » (équivalent du précompte professionnel en Belgique). Les revenus compris entre 10.007 EUR et 29.034 EUR font l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%. Au-delà de 29.034 EUR, le taux est de 25%. En dessous de 10.007 EUR, il n'y a pas de retenue à la source.

La retenue à la source est libératoire lorsque ces revenus privés annuels n'excèdent pas 29.034 EUR ( en 2003). Si le montant excède cette somme, la retenue n'est pas libératoire et entraîne le dépôt d'une déclaration française d'impôt des non-résidents. Le bénéfice de cette mesure ne vaut que pour les personnes de nationalité française

---

<sup>38</sup> Suite à l'entrée en vigueur de la Convention du 5 juin 2001, le régime des transfrontaliers a été supprimé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 et les revenus perçus en Belgique, état d'occupation par des résidents néerlandais sont imposables en Belgique et soumis à l'impôt des non-résidents.

<sup>39</sup> Suite à l'entrée en vigueur de la Convention additionnelle du 5 novembre 2002, le régime des transfrontaliers a été supprimé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004 et les revenus perçus en Belgique, état d'occupation par des résidents allemands sont imposables en Belgique et soumis à l'impôt des non-résidents.

n'ayant pas leur domicile fiscal en France et les nationaux de pays ayant conclu avec la France un accord comportant une clause de non-discrimination <sup>(40)</sup>.

L'impôt pour les revenus au-delà du plafond sera calculé de la même manière que pour les résidents français dont les revenus ont dépassé ce montant.

S'il apparaît qu'en comparaison avec l'impôt final, la retenue à la source pendant l'année des revenus était trop importante, le surplus n'est pas récupérable.

## **2.2 Traitement fiscal en Belgique**

### *2.2.1 Le précompte professionnel belge*

Le précompte professionnel doit être prélevé sur le salaire relatif aux prestations exécutées en Belgique, après déductions des cotisations belges de sécurité sociale à charge du travailleur.

Les cotisations belges de sécurité sociale relatives au salaire français seront déduites via la déclaration belge d'impôt des personnes physiques.

S'il est certain que les salaires qui sont payés par le payroll belge rémunèrent une activité à l'étranger qui sur base de la convention préventive de double imposition ne seront pas imposables en Belgique ( par exemple parce qu'il aura été presté plus de 183 jours à l'étranger), l'employeur peut sous sa responsabilité s'abstenir de prélever le précompte professionnel <sup>(41)</sup>.

En cas de paiement intégral par le payroll belge ( y compris les salaires relatifs aux activités étrangères), l'employeur belge devra établir une fiche de salaire si le bénéficiaire des revenus exemptés est une résident belge. A la rubrique « Remarques », une référence devra être aux documents justifiant les exemptions ( application de la Convention...).

Le précompte professionnel ne doit pas être prélevé lorsque le débiteur des revenus n'est pas l'employeur belge. Ce qui sera le cas d'un *salary split* qui est organisé sur base d'un paiement des salaires des prestations étrangères par les employeurs étrangers respectifs.

### *2.2.2 La déclaration belge d'impôt des personnes physiques*

Les résidents du Royaume sont en principe imposés sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Ces revenus qui sont imposables sur base sur des conventions préventives de double imposition sont exemptés en Belgique sous réserve de progressivité. Cette méthode d'exemption s'applique comme suit : les revenus nets étrangers (après déduction des cotisations de sécurité sociale les concernant et après déduction des impôts étrangers déjà acquittés) sont pris en considération pour le calcul du taux d'imposition qui sera appliqué aux revenus imposables en Belgique.

Pour appliquer cette réserve de progressivité, dans notre exemple, la somme des revenus imposables nets belges ( après déduction des cotisations de sécurité sociale

---

<sup>40</sup> La fiscalité française, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, juin 2003, <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot>

<sup>41</sup> Hinnekens L, op.cit.

à charge du travailleur) et des revenus imposables nets français (après déduction des cotisations de sécurité sociale belge à charge du travailleur et de l'impôt acquitté à l'étranger) doit être renseignée à la rubrique 250 « Salaires et appointements ». L'exemption sur base de la convention préventive de double imposition sera renseignée plus loin dans la déclaration d'impôts.

L'exemption pour les revenus imposables en France est facilement opposable à l'Administration fiscale belge lorsque le résident belge peut fournir une double preuve :

- que le pouvoir d'imposition sur base de la convention préventive de double imposition applicable est attribué à la France et que
- la France a fait usage de ce pouvoir.

Cette dernière condition peut être démontrée par une copie de la déclaration française d'impôts des non-résidents ou par référence aux dispositions légales françaises sur base desquelles, dans les circonstances données, une déclaration d'impôts des non-résidents ne devait pas être introduite.

Si l'état d'emploi sur base de sa législation fiscale interne conclut à une exemption d'impôts, la Belgique ne peut plus imposer ces revenus sauf à prouver que l'état d'emploi a à tort exercé son pouvoir d'imposition.

### **Exemple chiffré : détermination du salaire net**

*Données de base :*

Marié, conjoint sans revenus professionnels  
 2 enfants à charge  
 Taxe communale 7%  
 Sécurité sociale belge

	<b>Belgique</b>	<b>Belgique</b>	<b>France</b>	<b>Total</b>
	<b>100%</b>	<b>2/3</b>	<b>1/3</b>	<b>100%</b>
Coût société	132 326,25	88 408,63	44 666,66	133 075,29
Sécurité sociale employeur	-31 752,87	-21 168,58	-11 333,33	-32 501,91
Cotisation spéciale (ATN voiture)	-573,38	-573,38	0	-573,38
Salaire brut	100 000	66 666,67	33 333,33	100 000
ATN* voiture	1 737,5	1 737,5	0	1 737,5
Sécurité sociale employé	-13 004,27	-8 669,52	-4 356,67	-13 026,19
Imposable	90 233,23	61 234,65	-28 976,66	-90 211,31
Impôts (incl. CSSS)	-39 775,32	-26 826,92	4 193,75	-31 020,67
ATN voiture	-1 735,5	-1 735,5	0	-1 735,5
<b>SALAIRE NET</b>	<b>48 720,41</b>	<b>32 670,23</b>	<b>24 782,91</b>	<b>57 453,14</b>

**Source : Michaël Masset, Salary Split et Cadres Etrangers, Séminaire SD Formations, février 2004**

\*Avantage toute nature

Le tableau ci-dessus montre que le *salary split* permet d'obtenir un avantage net de **8.732,73 EUR**.

## Conclusion

Lors de la mise en place d'un *salary split* pour un travailleur résidant en Belgique qui preste des activités en Belgique et en France ou ailleurs, il faut garder à l'esprit les éléments suivants :

- Il y a lieu de s'assurer que la règle des transfrontaliers ne s'applique pas. Un examen attentif des conventions préventives de double imposition permet de s'en assurer.
- Le travailleur concerné doit exercer effectivement des activités professionnelles à l'étranger, et plus particulièrement dans le pays où se trouve la société payante (et non dans des Etats tiers). Pour établir cette présence effective, des pièces justificatives doivent être conservées : notes de restaurant, ticket de train, d'avion, notes d'hôtel...
- L'activité professionnelle à l'étranger doit être exercée dans l'intérêt de la société étrangère. Il y aura lieu de conclure un contrat de travail avec l'entreprise étrangère décrivant de façon détaillée les fonctions. Il est également opportun de conserver des pièces justificatives de cette activité : procès verbaux de réunion, correspondance,...
- Le salaire attribué pour les prestations exécutées à l'étranger doit être proportionnel à la durée de l'activité à l'étranger. En cas de fonctions équivalentes, le salaire sera partagé *pro rata temporis*.
- La société étrangère doit payer le salaire du travailleur en son nom propre et pour son compte. Le coût salarial ne pourra être porté en compte à l'employeur belge.

Cette répartition salariale présente à la fois des **avantages et des inconvénients**.

- Le *salary split* permet en général d'obtenir une hausse sensible du revenu net disponible pour le travailleur sans augmentation particulière du coût salarial total pour l'employeur.
- Une taxation des revenus répartie entre les Etats d'emplois respectifs est en effet plus avantageuse qu'une imposition progressive de l'ensemble du salaire dans un seul Etat, celui de la résidence. Elle permet de bénéficier de barèmes étrangers parfois plus avantageux que les taux nationaux.
- Le *salary split* permet également de cumuler les abattements pour charge de famille, les déductions personnelles, et les exemptions dans chacun des pays en question. L'avantage peut également porter sur le montant des cotisations de sécurité sociale à acquitter.

Il y a néanmoins aussi des désavantages qu'il ne faut pas perdre de vue :

- un *split payroll* exige une administration importante (*payroll* séparé), un contrat de travail particulier avec l'employeur étranger, la tenue de pièces justificatives relatives aux prestations effectives exercées à l'étranger.
- De plus, le travailleur peut s'attendre à un contrôle de l'exercice effectif d'une activité pour un employeur étranger. Une pure facturation du coût salarial relatif aux prestations étrangères à l'employeur étranger ne sera pas suffisante. Le travailleur doit pour ses prestations étrangères avoir pour employeur effectif l'employeur étranger c'est-à-dire celui sous la supervision et le contrôle duquel il preste ses activités. Lorsque le travailleur belge, pour ses prestations à l'étranger rapporte directement au responsable de la société étrangère, celle-ci pourra être considérée comme étant l'employeur effectif. Ce lien effectif fera l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale.
- Le volume des frais encourus en cas d'activité étrangère peut aussi être considérable : frais de déménagement, location d'un appartement....Les indemnités versées par l'employeur au travailleur concerné dans le cadre de l'activité à l'étranger font partie du salaire du travailleur à moins de prouver que ces indemnités sont des frais propres à l'employeur. Par contre, une indemnité forfaitaire journalière couvrant les repas et les petites dépenses occasionnées pendant les voyages à l'étranger sera en général accordée. Les frais de transports et d'hôtel ne sont par contre par compris.
- Il y aura également lieu de tenir compte de l'impact du *salary split* sur la déduction en Belgique des primes d'assurance - groupe. Si ces primes sont payées à des compagnies étrangères, elles ne sont pas déductibles. Si ces primes sont versées à des fonds de pension belges ou à des compagnies d'assurances en Belgique, la déductibilité des cotisations patronales et celles à charge de l'employé est admise dans la mesure où les prestations constituées en faveur du travailleur, exprimées en rente annuelle, n'excèdent pas 80% de la rémunération brute normale du travailleur pendant l'année concernée <sup>(42)</sup>. Pour être prise en considération dans la limite des 80%, la rémunération doit être imposable en Belgique ou constituer une charge professionnelle déductible pour l'employeur. Dès lors, les rémunérations exonérées en vertu d'une convention préventive de double imposition ne peuvent être prise en considération pour cette limite de 80%. Elles ne sont pas imposables en Belgique et ne constituent pas une charge professionnelle déductible pour l'entreprise belge, puisqu'elles sont en général payées par la société étrangère ou supportées par un établissement étranger. La circulaire du 13 juillet 1989 prévoit néanmoins que le revenu mondial peut être pris en considération dans son entièreté, à condition que les cotisations ayant trait aux revenus exonérés soient refacturées par la société belge aux sociétés étrangères ayant payé ces rémunérations.

Il n'est pas possible de dire combien de *salary split* sont mis au point chaque année et de donner un aperçu de l'ampleur du recours à ce mécanisme au niveau national et par conséquent au niveau régional. En effet, les administrations fiscales ne sont

---

<sup>42</sup> Article 59 C.I.R. 1992.

pas en mesure de déterminer le nombre de résidents qui ont bénéficié de revenus professionnels ayant fait l'objet d'une imposition à l'étranger et qui **auraient** donc pu bénéficier d'un salary split. Tout au plus peuvent – elles nous indiquer le nombre de déclarations d'impôts des non-résidents. Mais, ces déclarations peuvent tout aussi bien ne concerner que des revenus de biens immobiliers, et non des revenus professionnels.

Aucune hypothèse ne peut par conséquent être avancée quant à l'importance du recours à ce mécanisme ni au niveau nationale ni au niveau régional. Il n'est dès lors pas possible de voir dans quelle mesure les travailleurs transfrontaliers du Kent, du Hainaut, du Nord-Pas-de-Calais et de Flandre occidentale sont ou non particulièrement concernés par la mise en place de *salary split* (lorsque le recours à ce mécanisme est possible compte tenu du régime particulier des transfrontaliers).