

Focus sur le travail frontalier :

La situation de travailleur frontalier résident fiscal de France

Par Magda YASUMOTO, Partner Deloitte Avocats France, Romain RESSIGUIER, Director Deloitte Avocats France et Frédéric SCHOLTUS, Director Deloitte Tax & Consulting Luxembourg

Entre l'émergence de la crise de la Covid-19, l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions conventionnelles ou la constante évolution de ces nouveaux standards, le travailleur frontalier résident fiscal de France n'est pas resté au repos depuis la fin de la dernière décennie.

Alors que la nouvelle convention fiscale entre la France et le Luxembourg du 20 mars 2018, complétée par un avenant du 10 octobre 2019, a tiré ses pleins effets à compter du 1^{er} janvier 2020, elle a très vite rencontré des premières difficultés d'application avec la crise sanitaire en mars 2020.

Rappelons tout d'abord que cette nouvelle Convention dispose expressément d'un nombre de jours au-delà duquel les travailleurs frontaliers résidents fiscaux de France peuvent travailler depuis leur domicile en France sans remettre en cause l'imposition sur l'intégralité de leurs revenus professionnels au Luxembourg.

Ce régime des travailleurs frontaliers fait exception du côté français : alors que les autres conventions spécifiques avec l'Allemagne ou encore la Suisse⁽¹⁾ prévoient une imposition en France, dans l'Etat de résidence, des travailleurs frontaliers, la convention franco-luxembourgeoise prévoit, quant à elle, une imposition exclusive dans l'Etat d'emploi dès lors que ces conditions sont réunies.

Alors que l'ancienne convention fiscale internationale entre les deux pays était muette, la nouvelle convention fixe initialement à 29⁽²⁾ jours de travail hors du Luxembourg le seuil au-delà duquel les revenus professionnels deviennent imposables en France.

Cette mesure n'est pas sans incidence : dès lors que ce seuil est atteint, l'imposition en France de ces revenus est susceptible d'engendrer des conséquences à la fois pour l'individu salarié, qui peut voir son imposition française à la hausse, et pour l'employeur luxembourgeois qui se voit confronté à l'obligation du PASRAU.

Rehaussement de l'imposition de certains travailleurs français

Une des nouveautés majeures de la nouvelle convention fiscale internationale de 2018 est la modernisation de la méthodologie pour éviter la double imposition. Désormais, elle prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source luxembourgeoise là où, auparavant, elle prévoyait l'exonération d'impôt avec progressivité.

Pour les travailleurs frontaliers qui ne génèrent que des revenus salariés imposables au Luxembourg, ces nouvelles dispositions ne devraient a priori pas créer de mauvaises surprises en matière d'impôt sur le revenu français. Ce ne serait néanmoins pas le cas, de certains travail-



leurs français, qui disposent par exemple de revenus salariés imposables en France, d'autres sources de revenus imposables en France, tels que les revenus professionnels du conjoint et/ou des revenus fonciers, cette modernisation sera synonyme d'une augmentation du taux effectif d'imposition en France applicable à ces revenus et, par voie de conséquence, d'une augmentation de la charge fiscale globale de ces foyers.

Alors que ce changement est en harmonie avec la pratique fiscale internationale de la France (précédemment avec le Royaume-Uni et la Chine, et très récemment la convention fiscale signée en la France et la Belgique, mais pas encore entrée en vigueur), les travailleurs frontaliers de la Grande-Région ont été les premiers contribuables à manifester leur mécontentement face à l'impact fiscal que cela engendre à titre individuel.

Sans que cela ne signe un retour en arrière, le Gouvernement français a permis des mesures exceptionnelles dérogatoires pour l'imposition des revenus des années calendaires 2020 et 2021, dont ceux de 2021 qui sont à déclarer à ce printemps 2022. Ces mesures permettent l'application des anciennes dispositions conventionnelles en exonérant d'impôt les revenus de source luxembourgeoise perçus par des résidents fiscaux de France.

Même si un rapport plus complet est en cours d'analyse pour affiner l'imposition des revenus professionnels des travailleurs frontaliers à l'avenir, force est de constater dès à présent que le travailleur frontalier résident fiscal de France n'est à ce jour pas à l'abri d'un accroissement du taux d'impôt sur le revenu français sur les revenus salariés tirés d'une occupation professionnelle exercée pour le compte d'un employeur au Luxembourg, dès l'année 2022.

Obligation PASRAU pour l'employeur luxembourgeois

Depuis le passage au prélèvement à la source en France le 1^{er} janvier 2019, l'employeur s'est vu attribuer le rôle de collecteur de l'impôt sur le revenu français sur les revenus professionnels pour les résidents fiscaux de France. Cette obligation concerne autant les employeurs français que les employeurs étrangers selon deux canaux de prélèvement distinctement définis par le Code général des impôts français. Cette dernière nécessite que l'employeur luxembourgeois, employeur étranger donc aux yeux de l'administra-

tion fiscale française, s'enregistre en France à des fins fiscales pour s'acquitter du prélèvement à la source sur les revenus professionnels liés à l'activité professionnelle exercée depuis la France pour les salariés frontaliers dès lors que le seuil de télétravail est dépassé⁽³⁾. Concrètement, cette mesure n'a pas encore tiré ses pleins effets.

En effet, les dispositions de la nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise ont été mises en suspens avec la crise sanitaire de la Covid-19.

Afin de contrecarrer les effets négatifs que les restrictions de déplacement auraient pu avoir sur les revenus professionnels des travailleurs frontaliers, la France et le Luxembourg ont signé un premier accord amiable en vigueur depuis le 14 mars 2020 (étendu successivement depuis lors, et applicable jusqu'au 30 juin 2022 sauf dénonciation expresse au plus tard le 23 mars 2022 par l'un des deux pays) permettant de maintenir « fictivement » une imposition exclusive au Luxembourg quand bien même le salarié exercerait intégralement son activité en télétravail depuis son domicile en France.⁽⁴⁾

Qu'en deviendra-t-il en juillet 2022 une fois les mesures exceptionnelles levées ?

Aujourd'hui, alors que la situation a ancré une flexibilité dans l'organisation du travail et de l'équilibre entre la vie professionnelle et la vie personnelle des travailleurs frontaliers, le retour à la normale en juillet 2022 forcera à faire un constat sans appel. De leur côté, les travailleurs frontaliers ont des attentes fortes en matière de sécurisation et de la pérennisation du recours au télétravail à l'avenir.

De nombreuses initiatives ont déjà été entreprises par les acteurs des collectivités locales françaises et luxembourgeoises, et leurs représentants, sachant que pour doter le travail d'un avenir pérenne, de nombreux éléments sont à prendre en compte au-delà des éléments fiscaux et de sécurité sociale.

Soulignons déjà une de ces initiatives parmi d'autres.

« La situation sanitaire nous a amenés à reconsidérer le télétravail et le statut du frontalier » a mentionné Xavier Paluszkiwicz, député LREM de la Meurthe et Moselle qui porte le projet de revoir à la hausse le nombre de jours de télétravail en France de cette population.

En matière de sécurité sociale : les règles applicables sont visées dans les dispositions des Règlements CE n°883/2004 et n°987/2009⁽⁵⁾. En présence d'un emploi exercé dans deux Etats membres (Luxembourg : Etat d'emploi et France : Etat de résidence), la pluriactivité est caractérisée : les travailleurs frontaliers ne cotisent qu'au régime obligatoire luxembourgeois de sécurité sociale dès lors qu'ils exercent moins de 25% de leur temps de travail en France, Etat de résidence.

En matière fiscale : ce sont les dispositions de la convention fiscale internationale mentionnées ci-dessus qui s'appliquent et qui fixent le seuil maximum de jours à travailler dans l'Etat de résidence sans déclencher d'imposition en France sur les revenus professionnels. En effet, la crise sanitaire a permis d'apporter un éclairage sur le manque d'alignement entre le régime social et le régime fiscal des travailleurs frontaliers : alors qu'en matière de sécurité sociale, les individus peuvent exercer en moyenne 4 jours par mois⁽⁶⁾ leur activité professionnelle depuis leur domicile en France, ils sont restreints à 2,5 jours par mois d'un point de vue fiscal.

La pluralité de sources conventionnelles et réglementaires ainsi que cette discordance sociale et fiscale mettent en exergue la nécessité de sécuriser le régime des travailleurs frontaliers. Il est également nécessaire d'apporter de la lumière sur cette zone grise lorsque le travailleur frontalier exerce plus de 29 jours de travail en France (potentiellement 34 jours dans le futur) en télétravail mais moins de 25% de son activité totale.

Très rapidement, des premiers échos se sont faits le relais de cette situation dans la Grande-Région.

Saluons tout d'abord la 6^{ème} commission intergouvernementale franco-luxembourgeoise qui le 19 octobre 2021 a mis en avant la volonté des deux pays de rehausser le quantum de 29 jours à 34 jours de travail hors du Luxembourg dès 2022, bien que ce seuil semble toujours insuffisant pour la plupart des travailleurs frontaliers. Ce sujet d'actualité, fait d'ores et déjà l'objet de discussions poussées du côté français depuis juin 2021.

La Commission des affaires européennes à l'Assemblée nationale a d'ailleurs adopté le mercredi 19 janvier 2022 la proposition de résolution européenne visant à l'augmentation de télétravail des travailleurs frontaliers.⁽⁷⁾

A noter que cette proposition de résolution n'est pas propre à la situation franco-luxembourgeoise mais à l'ensemble des relations fiscales internationales que la France entretient avec ses pays frontaliers (Allemagne, Belgique, Italie et Suisse). Cette résolution consiste ainsi à relever de 25% à 40% le seuil réglementaire applicable en matière de pluriactivité afin de permettre deux jours de télétravail par semaine, et d'harmoniser en conséquence les conventions fiscales. Aussi, une réflexion plus large sur le statut des travailleurs frontaliers est proposée.

Si elle est définitivement adoptée, cette mesure permettra d'aligner le régime social et le régime fiscal des travailleurs frontaliers (tous deux maintenus au Luxembourg), et d'exercer deux jours de télétravail depuis leur domicile en France. Si cette proposition de résolution a la vocation louable de simplifier la situation des frontaliers, elle pourrait en effet donner aux employeurs et aux travailleurs frontaliers plus de flexibilité en matière de télétravail.

En tout état de cause, dans l'attente d'avancées concrètes de la part des Gouvernements des deux pays, il est fortement recommandé aux employeurs luxembourgeois de suivre de près la situation de leurs salariés frontaliers, d'anticiper et mettre en œuvre les formalités PASRAU en France.

Un accompagnement des entreprises luxembourgeoises pour revoir leur politique salariale de télétravail pour leur population de travailleurs frontaliers leur permettra également de donner un cadre plus formel à l'organisation hybride de l'activité professionnelle des salariés et de répondre à leurs obligations de conformité sociale et fiscale tant au Luxembourg qu'en France.

Ces changements importants laissent de belles perspectives d'évolution du télétravail transfrontalier, et c'est là une occasion unique de faire évoluer les standards futurs.

Il appartiendra aux employeurs d'être acteurs de ce changement si cela s'avère envisageable dans le cadre du développement de leurs affaires au Luxembourg, certes dans le respect des pratiques et équilibres du travail existants, afin de maintenir une proposition de travail attractive tant pour les employeurs luxembourgeois, que pour les travailleurs salariés frontaliers.

1) Hors cantons non signataires de l'accord spécifique, tel que Genève

2) Une possible extension de 29 à 34 jours est en cours de discussion

3) Dans un tel cas de figure si le travailleur frontalier preste des jours de travail dans des Etats tiers (hors France et Luxembourg) pour le compte de son employeur luxembourgeois, l'impôt sur le revenu français sur de tels jours serait à priori assuré par un acompte contemporain à charge du salarié - à consulter : Les mesures marquantes du prélèvement à la source (deloitte.fr)

4) Dans la mesure où cette activité professionnelle en télétravail ne résulte que de contraintes sanitaires liées au déplacement des salariés et qu'elle n'était pas préexistante à la situation du Covid

5) Article 11 du règlement CE n°883/2004 qui pose le principe de l'unicité de législation, l'article 14.5 du règlement CE n°987/2009 qui définit la pluriactivité et l'article 13 du règlement CE n°883/2004 qui pose les règles de la pluriactivité

6) Sur la base d'un forfait « cadre » de 218 jours

7) Résolution n°4276 déposée le mercredi 23 juin 2021

La crise sanitaire fait changer le travail

La crise sanitaire fait évoluer la législation en matière de travail. Deux projets de loi en ce sens ont été présentés le 3 mars par le ministre du Travail Georges Engel aux députés de la Commission du Travail.

Le projet de loi 7931 concerne les « occupations temporaires indemnisées » ou OTI. Cette forme de travail a été importante pendant la crise sanitaire, par exemple dans le domaine des campagnes de test. La durée des OTI était jusqu'à présent limitée à 6 mois maximum. Le projet de loi revisite cette limite. Il prévoit que « la période d'affectation à une tâche dans le cadre de la lutte contre le Covid-19 ne soit pas prise en compte pour le calcul de la durée maximale de l'occupation temporaire indemnisée ». Cette mesure doit avoir un effet rétroactif au 1^{er} octobre 2021.



Pas d'obligation de télétravail en vue pour les entreprises

Le second texte de loi présenté aux députés est le projet 7862 concernant le cadre légal pour le télétravail. Le projet de loi transpose dans le Code du travail un accord trouvé dans le cadre d'un dialogue entre les syndicats et le patronat. L'objectif est d'encadrer la mise en place d'un régime de télétravail en entreprise.

Il prévoit « que dans les entreprises de moins de 150 salariés l'employeur est obligé d'informer et de consulter la délégation du personnel et dans celles occupant plus de 150 salariés la décision relative à l'introduction ou la modification d'un tel régime doit être prise d'un commun accord entre l'employeur et la délégation ». Un député de la majorité a voulu savoir quelle était la

position du ministre sur les entreprises qui refusaient d'introduire le télétravail. Il a demandé dans ce contexte s'il était prévu d'accorder aux employés un droit au télétravail et des moyens de protester du fait de se voir refuser le télétravail. Georges Engel a répondu que cette question était délicate. Pour le ministre, si on accordait ce type de droit, il faudrait l'accorder à tout le monde, créant des conflits car certaines professions seraient incompatibles avec le télétravail (santé, construction etc.).

Il a cependant ajouté que ces questions seraient sans doute discutées au sein de la Sous-Commission « télétravail » de la Chambre dans quelques jours. Dan Kersch sera président de cette sous-commission et rapporteur du projet de loi 7862.