

# Le régime fiscal et social des travailleurs frontaliers France-Luxembourg : avancées, statu quo et incertitudes à l'aube de l'année 2023

Par Magda YASUMOTO, Associée Deloitte France ; Romain RESSIGUIER, directeur Deloitte France, et Julien LAMOTTE, Partner Deloitte Luxembourg

**L**a nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise, signée en mars 2018, dont les dispositions ont été suspendues temporairement en 2021 et 2022 en raison de la crise sanitaire de la Covid-19, s'appliquera pour la première fois pleinement en 2023, pour l'imposition des revenus perçus en 2022. Elle pourrait entraîner une hausse du montant des impôts français pour certaines catégories de frontaliers.

## Une augmentation du seuil de tolérance de 29 à 34 jours de jours travaillés hors du Luxembourg

Rappelons, à titre préliminaire, que par un accord amiable du 16 juillet 2020, cette nouvelle convention dispose expressément d'un nombre de jours en-deçà duquel les travailleurs frontaliers résidents fiscaux de France peuvent travailler depuis leur domicile en France (ou dans des pays tiers) sans remettre en cause l'imposition exclusive de l'intégralité de leurs revenus professionnels au Luxembourg, dit Etat d'emploi.

Cette tolérance est donc une dérogation au principe de répartition territoriale du droit d'imposer les revenus d'activité professionnelle salariée.

Alors que l'ancienne convention fiscale internationale entre les deux pays était muette, la nouvelle convention fixe, dans sa première mouture, à 29 jours de travail hors du Luxembourg le seuil au-delà duquel les revenus professionnels deviennent imposables en France (selon le canal PASRAU). Ce seuil s'apprécie pour une activité professionnelle à temps plein, pour une année calendaire complète, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre.

Dès octobre 2021, la commission intergouvernementale franco-luxembourgeoise soulignait la volonté des deux pays de relever ce quantum, alors même que ce seuil n'a pas encore été effectivement pris en compte pour l'imposition des revenus 2020 et 2021, du fait de la suspension temporaire évoquée ci-dessus.

Saluons tout d'abord la décision des deux gouvernements qui, au terme de l'accord amiable dérogatoire « Covid » le 30 juin 2022, ont précisé que le seuil de 29 jours s'applique, pour la période du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre 2022, sans prorata temporis.

Cet assouplissement des conditions de télétravail des travailleurs frontaliers pour 2022 a été ponctué par un avenant en date du 7 novembre 2022 à la convention fiscale de 2018, par lequel a été acté le relèvement de ce seuil de 29 à 34 jours.

Désormais, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, les travailleurs, résidents fiscaux de France, frontaliers avec le Luxembourg peuvent travailler jusqu'à 34 jours en dehors de ce pays sans que ces jours donnent lieu à une imposition effective en France. Ce seuil concrétise la possibilité d'avoir des jours de télétravail en France à concurrence d'environ 15% du temps d'activité professionnelle ce qui représente entre 2 à 3 jours par mois (sur une base temps complet, pour une année entière et considérant un forfait cadre de 218 jours par an, hors congés, week-ends et jours fériés).

Au-delà de ce seuil, tous les jours prestés hors du Luxembourg, et ce, rétroactivement dès le 1<sup>er</sup> jour, sont imposables en France qui demeure l'Etat de résidence fiscale du contribuable.

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 doit se contraindre à l'obligation du dispositif PASRAU.

Alors que le Gouvernement français avait pris à l'automne 2021 des mesures exceptionnelles dérogatoires pour l'imposition des revenus calendaires de 2020 et de 2021 permettant l'application des anciennes dispositions conventionnelles, celles-ci n'ont, à ce jour, pas été reconduites pour les revenus de l'année 2022.

Les revenus liés à l'activité exercée physiquement au Luxembourg seront donc, sauf nouvelle annonce d'ici la date de dépôt de la déclaration française des revenus 2022 au printemps prochain, imposables en France avec l'application de la méthodologie du crédit d'impôt fictif qui permettra d'éviter la double imposition. Le travailleur frontalier, résident fiscal de France, ne sera donc pas à l'abri d'un accroissement de son taux effectif d'imposition en France.

Dans cet élan d'assouplissement, le relèvement de ce seuil doit également être mis en perspective avec une autre mesure phare de la Loi de finances pour 2023 : l'aménagement du dispositif PASRAU pour les employeurs étrangers de travailleurs frontaliers.

## Un changement de méthode dans le recouvrement de l'impôt sur le revenu : une obligation PASRAU aménagée pour l'employeur luxembourgeois

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les employeurs de salariés résidents fiscaux de France, exerçant tout ou partie de leur activité professionnelle en France, sont tenus de déclarer, mensuellement, la rémunération imposable en France et de prélever/reverser pour le compte du Trésor public français l'impôt sur le revenu y afférent.

Afin de simplifier les modalités de paiement de l'impôt sur le revenu, l'article 3 de la Loi de finances pour 2023, aujourd'hui codifié à l'article 204 C du Code général des impôts, modifie la méthode de recouvrement de l'impôt sur le revenu pour les employeurs étrangers.

Cet aménagement supprime les obligations mensuelles déclaratives et de paiement des employeurs luxembourgeois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, mais ne reste pas sans contrepartie pour l'employeur qui reste encore tenu de s'acquitter de deux formalités.

D'une part, l'employeur luxembourgeois doit s'enregistrer auprès du service des entreprises étrangères à la direction fiscale des non-résidents et ce, afin d'obtenir un numéro SIREN pour lui permettre de remplir ses obligations déclaratives en France.

D'autre part, l'employeur luxembourgeois sera tenu de transmettre annuellement à l'administration fiscale, avant le 15 janvier de l'année suivante, via les modalités déclaratives habituelles (PASRAU), le montant de la rémunération imposable en France, pour chaque salarié, déterminé d'après les règles fis-

cales françaises, sous peine d'amendes fiscales.

Concernant le paiement de l'impôt sur le revenu, il se fera donc mensuellement, par prélèvement direct sur le compte bancaire du contribuable (mécanisme de l'acompte contemporain, déjà connu de certains travailleurs frontaliers).

Ces derniers sont d'ailleurs invités, lorsqu'ils déclenchent des obligations fiscales en France (seuil de 34 jours de travaillés hors du Luxembourg atteint), à contacter spontanément l'administration fiscale française pour mettre en place ce prélèvement direct depuis leur compte bancaire personnel.

Cette démarche n'est pas sans susciter plusieurs questions pratiques : à quelle date mettre en place cet acompte ? Sur quelle base faire l'estimation des revenus imposables en France lorsque l'individu n'a aucune certitude sur son calendrier de travail à venir ? Au titre des années suivantes : à partir de quel moment l'acompte peut-il être modulé, voire, supprimé ?

Les motifs du projet sont clairs : simplification de la mise en œuvre des obligations fiscales et des démarches administratives pour les employeurs de salariés fiscalement domiciliés en France qui ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire français de sécurité sociale en application de l'article 13 du Règlement (EU) n° 883 / 2004. Ne sont donc concernés que les frontaliers qui exercent moins de 25% de leur activité professionnelle en France.

Ce dispositif est restreint aux employeurs établis hors de France, dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

Dans l'exposé des motifs, le projet vise notamment à faciliter le recours ponctuel au télétravail (en France) pour les travailleurs frontaliers.

Les travailleurs frontaliers, ainsi que leurs employeurs luxembourgeois seront donc susceptibles de bénéficier de cette mesure dès 2023 dès lors que le seuil de tolérance de 34 jours sera excédé tout en passant moins de 25% de l'activité professionnelle en France.

Si nous pouvons nous féliciter de cette avancée, rappelons toutefois que les travailleurs qui resteraient payés par un employeur luxembourgeois, mais qui excéderaient ce seuil de 25% de leur activité professionnelle en France sont, clairement exclus de ce dispositif... à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2023 (voir paragraphe « Télétravail et régime de sécurité sociale applicable » ci-dessous).

En ce qui les concerne, les employeurs luxembourgeois ont l'obligation de s'enregistrer en France, tant pour la sphère sociale que la sphère fiscale. Le prélèvement à la source est alors effectué via la DSN (sphère sociale), certes hors du canal PASRAU, mais avec des

fondement de la force majeure, mais afin de mener à bien une étude sur l'évolution des règles européennes dans les situations de télétravail frontalier et transfrontalier.

Cette période a pour but de mieux comprendre l'impact du cadre juridique existant dans les Règlements (CE) n° 883/2004 et 987/2009 sur la situation particulière du télétravail et de garantir une interprétation commune dans tous les Etats membres.

Soulignons également l'apport de cette note où la Commission donne une définition du télétravail transfrontalier en précisant qu'il désigne les situations où le salarié exerce à distance, hors des locaux de son employeur ou de son lieu habituel de travail, depuis un Etat membre différent, son activité professionnelle en ayant recours aux technologies de l'information lui permettant de rester connecté à son environnement professionnel.

Nous retrouvons d'ailleurs cette définition du télétravail reprise récemment dans plusieurs textes.

En matière de sécurité sociale, l'Allemagne et l'Autriche ont convenu en novembre 2022 d'un cadre juridique bilatéral qui autorise l'exercice de l'activité professionnelle jusqu'à 40% dans l'Etat de résidence sans générer d'obligation en matière d'affiliation.

En matière fiscale, la France et la Suisse ont conclu le 22 décembre dernier deux accords amiables en vue de la pérennisation du télétravail pour les travailleurs (trans)frontaliers.

Il y est mentionné que l'« activité en télétravail depuis son Etat de résidence » désigne toute forme d'organisation du travail dans laquelle un travail, qui aurait également pu être réalisé dans les locaux de l'employeur, est effectué par un salarié dans son Etat de résidence, à distance et en dehors des locaux de l'employeur, pour le compte de celui-ci, conformément aux dispositions contractuelles liant l'employé et l'employeur, en utilisant les technologies de l'information et de la communication »

Dans l'attente d'un relèvement du seuil de travail depuis l'Etat de résidence, la définition du télétravail transfrontalier tend donc à se vulgariser et s'oriente vers une harmonisation, encore timide, au niveau de l'Union européenne.

Pour 2023, le travailleur frontalier et son employeur luxembourgeois feront donc face à un casse-tête pour aligner les règles sociales et fiscales.

**Si d'un point de vue social** le travailleur frontalier n'a pas de limite au cours de ce premier semestre 2023, il devra, en principe, exercer moins de 25% de son activité dans son Etat de résidence (France) à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2023.

**Dans le même temps, d'un point de vue fiscal**, il devra se restreindre à exercer au maximum 34 jours de travail hors du Luxembourg du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2023 pour éviter une imposition en France sur la quote-part de rémunération afférente.

Force est de constater qu'un alignement des règles sociales et fiscales devient primordial sous peine d'être préjudiciable à la flexibilité des travailleurs frontaliers luxembourgeois en matière de télétravail.

A toutes fins utiles, précisons que l'employeur luxembourgeois est dispensé de la déclaration préalable de détachement et de la désignation de représentant dans la mesure où le salarié continue de travailler pour son compte propre.

En tout état de cause, il est fortement recommandé aux employeurs luxembourgeois de suivre de près la situation de leurs salariés frontaliers, d'anticiper et de mettre en œuvre les nouvelles formalités liées à l'aménagement PASRAU.

## Télétravail et régime de sécurité sociale applicable

Le régime social et le régime fiscal sont alignés : ils suivent une approche territoriale. En effet, un salarié est, de manière générale, affilié au régime de sécurité sociale du pays dans lequel il exerce son activité professionnelle (principe de la *lex loci laboris*).

Au sein de l'Union européenne, les règles applicables sont visées dans les dispositions des Règlements (CE) n°883/2004 (Titre II, articles 12, 13 et 16) et n°987/2009 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

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.

La crise sanitaire survenue en mars 2020 est également venue rebattre les cartes en matière de sécurité sociale.

Au niveau européen, les Etats membres se sont entendus pour s'accorder, sur le fondement de la force majeure, que le recours accru au télétravail dans l'Etat de résidence lié aux restrictions de déplacement soit sans incidence sur la détermination de la législation sociale applicable.

Cette mesure dérogatoire, annoncée en mars 2020, s'est appliquée jusqu'au 30 juin 2022.

Le contexte sanitaire s'étant amélioré au cours de l'année 2022, il a engendré, corrélativement, la reprise des conditions normales de travail. Dans ce cadre, les dispositions du Règlement (CE) n° 883/2004 trouvent à s'appliquer comme avant la pandémie.

Toutefois, dans une note du 13 mai 2022, mise à jour le 14 novembre 2022, la Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale a mis en exergue la nécessité de suspendre à plus longue échéance ces dispositions réglementaires afin de mieux appréhender les contours juridiques du télétravail en matière de sécurité sociale.

En novembre 2022, cette période transitoire a été de nouveau prolongée jusqu'au 30 juin 2023, non plus sur le