

TRAVAILLEURS FRONTALIERS

PRINCIPE

Il existe un régime fiscal particulier pour les travailleurs frontaliers, c'est-à-dire ceux qui se rendent tous les jours d'un État à un autre pour y exercer leur activité.

Ils ne sont pas imposés dans le pays de leur activité, mais dans le pays de leur résidence, et ce en exception au principe général conventionnel de l'imposition dans l'État d'exercice.

La France a passé des accords avec l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, l'Italie et la Suisse (sauf canton de Genève) et chaque convention précise la zone frontalière concernée des deux États contractants.

ALLEMAGNE

Les salaires sont imposés dans le pays où les salariés ont leur foyer d'habitation permanent.

Ce régime est donc applicable à l'ensemble des personnes qui ont leur foyer d'habitation permanent dans les départements français limitrophes à l'Allemagne et qui travaillent dans les communes allemandes dont tout ou partie du territoire est situé à une distance de la frontière n'excédant pas **30** kilomètres.

Les gouvernements allemand et français ont convenu d'un accord conclu le 16 février 2006 précisant la notion de travailleurs frontaliers, contenue dans la convention fiscale franco-allemande de base.

Aux termes de cet accord, est considéré comme travailleur frontalier, un salarié qui exerce son activité dans la zone frontalière toute l'année et qui ne rentre pas chez lui pendant une période qui n'excède pas **45** jours ou qui travaille pour son employeur hors de cette zone pendant une période égale à **45** jours. S'il travaille hors de la zone frontalière, le nombre de jours pendant lesquels il ne rejoint pas son domicile ne peut excéder **20** % de l'ensemble des jours du contrat de travail (contrat de travail), et en aucun cas n'excéder **45** jours.

BELGIQUE

Article 11.2.c de la convention du 10 mars 1964

Les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État de leur résidence, c'est-à-dire une zone de **20** kilomètres de chaque partie de la frontière.

Depuis le 12 décembre 2008, cette situation a changé. Après plusieurs péripéties les gouvernements français et belge ont signé un nouvel avenant se substituant au protocole signé entre les deux États en décembre 2007. Cette nouvelle disposition modifie profondément le statut fiscal des salariés travaillant dans la frontière des deux pays concernés. Aux termes de l'article 2-1 dudit avenant, « les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçues par un résident d'un État contractant, qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre État contractant et qui n'a un foyer permanent d'habitation que dans la zone frontalière du premier État ne sont imposables que dans cet État ».

L'objectif affiché est la suppression progressive de cette dérogation. À partir du 1^{er} janvier 2012, il sera plus possible aux nouveaux salariés installés dans la zone frontalière de s'en prévaloir de cette situation. Les salariés bénéficiaires qui ont leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et exercent leur activité salariée dans la zone frontalière belge continueront de jouir de cet avantage jusqu'en l'an 2033 à condition de :

- conserver leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française ;
- continuer d'exercer leur activité salariée dans la zone frontalière belge ;
- ne pas sortir plus de trente jours par année civile, dans l'exercice de leur activité, de la zone frontalière belge.

Ces conditions sont cumulatives et le non-respect d'une d'entre elles entraîne la perte définitive de ce régime. La rémunération perçue à partir du 1^{er} janvier 2012 sera imposable selon le droit commun dans l'État d'exercice des activités salariales.

En contrepartie, le gouvernement français verse annuellement à l'État belge une somme de **25 millions** d'Euros par an pour compenser la perte subie résultant de l'application de cet avenant.

ESPAGNE

Article 15.4 de la convention du 27 juin 1973

Les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État de leur résidence, c'est-à-dire une zone de 20 kilomètres de chaque partie de la frontière.

ITALIE

Convention du 5 octobre 1989

Pour l'Italie, c'est le principe général de l'imposition dans l'État de résidence qui s'applique.

Du côté français, sont concernés les départements limitrophes, alors que du côté italien il s'agit des régions limitrophes.

SUISSE

Article 17.4 de la convention du 9 septembre 1966 qui renvoie à l'accord spécifique concernant les travailleurs frontaliers, accord signé le 11 avril 1983

Accord entre le gouvernement de la République Française et le Conseil Fédéral Suisse relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers.

Le gouvernement de la République Française et le Conseil Fédéral Suisse agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura.

Désireux de régler équitablement le régime fiscal des rémunérations des travailleurs frontaliers, sont convenues des dispositions suivantes :

Article 1^{er}

Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus par les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État où ils sont les résidents, moyennant une compensation financière au profit de l'autre État.

Article 2

La compensation financière versée par l'État de la résidence du travailleur frontalier au profit de l'autre État est égale à **4,5 %** de la masse totale des rémunérations brutes annuelles des travailleurs frontaliers.

Article 3

L'expression « travailleur frontalier » désigne toute personne résidente d'un État qui exerce une activité salariée dans l'autre État chez un employeur établi dans cet autre État et qui retourne, en règle générale, chaque jour dans l'État dont elle est le résident.

Il appartient au juge fiscal d'apprécier la portée de cette disposition conventionnelle. Ainsi, la Cour Administrative d'Appel de Lyon a jugé qu'un résident français qui exerçait son activité professionnelle en Suisse et qui n'avait pas la possibilité de rentrer chez lui en semaine, ne pouvait avoir la qualité de travailleur frontalier que tentait de conférer l'Administration Fiscale Française et que, par conséquent, ses revenus ne sont imposables qu'en Suisse.

CAA Lyon, 5^e Ch, 26 janvier 2006, n° 01-599 Tolou HASHEMI

En vertu de la convention franco-suisse du 11 avril 1983 relative à l'imposition des travailleurs frontaliers, les gouvernements français et suisse ont mis en place le mécanisme d'attestation de résidence fiscale. Cette modalité permet aux travailleurs frontaliers qui remplissent les conditions prévues à cet effet d'être exonérées de la retenue à la source sur le salaire dans le pays où ils travaillent. Cet échange de lettres des 5 et 12 juillet 2007 est entré en application en janvier 2008.

EXONERATION FISCALE LIEE AUX HEURES SUPPLEMENTAIRES DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS

L'article 81 quater du Code Général des Impôts qui est issu de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat dite « TEPA » (article 1^{er}) et de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et de la réforme du temps de travail a exonéré les rémunérations qui sont dues au titre des heures supplémentaires d'impôt sur le revenu. Cette disposition s'applique tant aux salariés de manière générale mais aussi en particulier aux travailleurs frontaliers.

L'Administration fiscale dans son instruction du 6 janvier 2010 (BOI 5 F-1-10) a précisé les modalités d'application de cette mesure.

Sont concernés par cette disposition, les travailleurs frontaliers des pays limitrophes suivants :

- Allemagne ;
- Belgique ;
- Espagne ;
- Italie ;
- Suisse (Cantons de Berne, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Jura, Neuchâtel, Valais, Vaud).

Les travailleurs frontaliers monégasques sont également concernés cette mesure.

En principe, ce sont les heures supplémentaires effectuées au-delà de la durée légale du travail dans le pays où le travailleur exerce son activité professionnelle conformément à la législation en vigueur, à la durée prévue par une convention, un accord professionnel ou interprofessionnel qui sont éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu.

C'est l'intégralité de la rémunération des heures supplémentaires (notamment la rémunération de base, compléments de rémunération et majoration de salaire) qui doit faire l'objet d'exonération. En cas d'activité en temps partiel, ce sont les heures complémentaires qui font l'objet d'exonération.

Il est à noter que, si l'accord ou la convention professionnelle prévoit une durée de travail inférieure à **35 heures**, sont uniquement exonérées les heures effectuées au-delà desdites **35 heures**.

À titre d'exemple, en principauté de Monaco, la durée légale de travail est de **39 heures** par semaine. Les heures supplémentaires effectuées au-delà de **39 heures** hebdomadaires seront éligibles à l'exonération de l'impôt sur le revenu. Par contre si la durée de travail fixée par une convention collective est inférieure à **39 heures** par semaine, les heures effectuées entre la durée légale et la durée conventionnelle ne sont éligibles de l'exonération précitée.

Pour ce qui est de la durée de travail forfaitaire annuelle, les travailleurs frontaliers qui peuvent justifier avoir travaillé au moins **1 840 heures** ont droit au bénéfice de l'exonération de la part de leur rémunération qui correspond aux heures supplémentaires dans la limite d'un plafond de **368 heures** par an.

Ces volumes horaires forfaitaires sont calculés sur la base d'une durée de travail de **40 heures** hebdomadaires et de **46 semaines** par an, soit **1 840 heures** (40 x 46).

Et pour les heures supplémentaires, la base du calcul est de 48 heures de travail au maximum par semaine et 46 semaines par an : $48 \times 46 = 2\,208 - 1\,840 = 368$ heures au maximum par an.

Ces seuils sus-indiqués (**1 840** et **368 heures**) sont applicables sans distinction de la durée légale ou conventionnelle.

Ils sont adaptables aux activités salariées à temps partiel, le seuil peut être calculé de la manière suivante : Pour un travailleur frontalier qui exerce son activité à **80 %**, ce seuil est de **1 840 heures** x **80 %** soit **1 472 heures**. La limite du plafond des heures supplémentaires est de **368 heures** x **80 %** soit **294 heures**. La rémunération susceptible d'être exonérée d'impôt sur le revenu doit correspondre aux heures supplémentaires effectuées au-delà des **1 472 heures** sans dépasser le quantum des **294 heures**.

Exemple

Un travailleur frontalier suisse a effectué 2 050 heures de travail pendant l'année N, il a perçu une rémunération nette totale avant la déduction des frais professionnels de 40 000 € au cours de cette année de référence. La détermination des heures supplémentaires et la rémunération éligible à l'exonération de l'impôt sur le revenu se fera de la manière suivante :

- heures supplémentaires : $2\,050 - 1\,840 = 210$ heures,

- part de rémunération exonérée de l'impôt sur le revenu : $40\,000 \text{ €} \times 210 / 2\,050 = 4\,097,56 \text{ €}$.

FIN DE L'EXONERATION FISCALE DES HEURES SUPPLEMENTAIRES POUR LES TRAVAILLEURS FRONTALIERS

La loi n° 20012-958 portant loi de finances rectificative du 16 août 2012 (article 3), a supprimé l'exonération de l'impôt sur le revenu que bénéficiaient les travailleurs frontaliers au titre de la rémunération des heures supplémentaires, ce à compter du 1^{er} août 2012. Elle a abrogé par voie de conséquence l'article 81 quater du Code général des impôts.

Cependant, les travailleurs frontaliers bénéficient de la tolérance administrative en faveur desdites rémunérations des heures supplémentaires réalisées jusqu'au 31 décembre 2012.

À cet effet, les travailleurs frontaliers peuvent recourir à la méthode forfaitaire pour déterminer le nombre d'heures supplémentaires effectuées.

Précisons que les seuils de déclenchement de la réalisation des heures supplémentaires doivent être proratisés afin de tenir compte de la suppression de l'exonération de l'impôt sur le revenu précédemment indiquée intervenue au cours de l'année 2012.

En reprenant notre exemple ci-haut, le seuil au-delà duquel on peut commencer à décompter les heures supplémentaires est de **1 073** heures soit $(1\ 840/12) \times 7$. Le nombre maximum d'heures supplémentaires qui peut être admis est de **215** heures soit $(368/12) \times 7$.

Exemple

Un salarié frontalier a totalisé 2 080 heures de travail en 2012 pour un salaire de 35 000 €. Du 1^{er} janvier au 31 juillet 2012, il est censé avoir travaillé 1 213 heures soit $(2\ 080/12) \times 7$. La part de rémunération équivalant à ces heures supplémentaires est de 20 417 € soit $(35\ 000\ \text{€}/12) \times 7$.

Le nombre d'heures supplémentaires accomplies par ce salarié est de 140 heures soit $1\ 213 - 1\ 073$.

La part de rémunération susceptible d'être exonérée de l'impôt sur le revenu sur ces 140 heures supplémentaires ainsi effectuées est de 2 356 € soit $20\ 417\ \text{€} \times (140/1\ 213)$.

Obligations de déclarer

Afin de bénéficier de l'exonération prévue, les travailleurs frontaliers résidant en France et les français ayant leur résidence à Monaco doivent joindre à leur déclaration de revenus n° 2042 une attestation sur l'honneur établie sur papier libre, qui indique le nombre d'heures supplémentaires ainsi effectuées au cours de l'année 2012 susceptibles d'être exonérées.

Ceux qui ont choisi d'effectuer leur déclaration par voie électronique doivent conserver ces attestations afin de les fournir au cas où l'administration en faisait la demande.

L'article 3 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a supprimé, à compter du 1^{er} septembre 2012, les exonérations de cotisations sociales sur les heures supplémentaires. Le même article a également mis fin aux exonérations desdites heures supplémentaires en matière de l'impôt sur le revenu à partir du 1^{er} août 2012.

En conséquence, l'article 81 quater du Code général des impôts est abrogé.

