

Le télétravail des travailleurs frontaliers dans la Grande Région (DE, FR, LUX, BE)

Etat des lieux

Avril 2020





SOMMAIRE

A. INTRODUCTION	4
B. REGLEMENTATIONS NATIONALES DU TELETRAVAIL DANS LES PAYS DE LA GRANDE REGION	5
I. DEFINITION DU TELETRAVAIL ET TYPES DE TELETRAVAIL DANS LA GRANDE REGION.....	5
1. Définition du télétravail	5
2. Types de télétravail.....	5
II. POINTS COMMUNS ET DIFFERENCES DU TELETRAVAIL DANS LES PAYS DE LA GRANDE REGION	6
C. REGLES INTERNATIONALES APPLICABLES AU TELETRAVAIL DANS LES PAYS DE LA GRANDE REGION	11
I. ASPECTS DE DROIT DU TRAVAIL PROPRES AU TELETRAVAIL DE TRAVAILLEURS FRONTALIERS	11
II. ASPECTS DE DROIT DE LA SECURITE SOCIALE PROPRES AU TELETRAVAIL DE TRAVAILLEURS FRONTALIERS	13
III. CONCLUSION INTERMEDIAIRE CONCERNANT LES ASPECTS DE DROIT DE LA SECURITE SOCIALE	14
IV. ASPECTS DE DROIT FISCAL PROPRES AU TELETRAVAIL DE TRAVAILLEURS FRONTALIERS	14
1. LES PRINCIPES D'IMPOSITION SELON LE MODELE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE	15
2. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre l'Allemagne et le Luxembourg.....	17
3. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et le Luxembourg	18



4.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et le Luxembourg	20
5.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et l'Allemagne.....	22
6.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et la Belgique	24
7.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et l'Allemagne.....	27
8.	Conclusion intermédiaire concernant les aspects de droit fiscal.....	28
D.	RESUME ET CONCLUSION	28
E.	COMPLEMENT : LE TELETRAVAIL DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS EN TEMPS DE PANDEMIE DE COVID-19	30
I.	ACCORD DANS LE DOMAINE DE LA SECURITE SOCIALE	30
II.	ACCORD DANS LE DOMAINE FISCAL.....	31
1.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre l'Allemagne et le Luxembourg.....	31
2.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et le Luxembourg	32
3.	Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et le Luxembourg.....	32



A. Introduction

La mobilité transfrontalière des travailleurs constitue une caractéristique centrale de la Grande Région. Les mouvements intensifs de frontaliers entrants et sortants entraînent une étroite imbrication entre les sous marchés du travail régionaux. En 2018, la Grande Région comptait 240.500 travailleurs frontaliers ayant leur résidence dans un pays et travaillant dans un autre¹. La numérisation du monde du travail offre à des travailleurs, y compris à des frontaliers, la possibilité d'accomplir leur travail davantage hors des locaux de l'employeur. En utilisant les outils décentralisés des technologies de l'information et de la communication, comme les ordinateurs portables, tablettes ou smartphones connectés aux entreprises, p. ex. via le réseau Internet qui l'affranchit des barrières spatio-temporelles, le travailleur frontalier est en mesure d'accomplir son travail notamment à son domicile. Le télétravail peut réduire les trajets domicile-travail du travailleur frontalier ou les rendre superflus et générer ainsi davantage d'espaces de liberté, p. ex. pour garder les enfants ou prendre soin de personnes âgées. C'est justement dans la Grande Région, caractérisée par ses puissants flux de déplacements transfrontaliers, que s'ouvrent ainsi des possibilités de résoudre les problèmes de transport quotidien². En particulier le Luxembourg, en tant que bassin d'emploi le plus attractif³ pour les travailleurs frontaliers venant d'Allemagne, de France et de Belgique, pourrait trouver là le moyen de délester considérablement son système de transports. La Task Force Frontaliers de la Grande Région 2.0 (TFF 2.0) se demande si le télétravail a, sur les travailleurs frontaliers, des conséquences particulières dont il faut tenir compte.

Cet état des lieux commence donc par présenter une définition du télétravail et passer en revue les différents types de télétravail rencontrés ainsi que les points communs et les différences du télétravail dans les divers pays de la Grande Région. Vient ensuite une vue globale des dispositions internationales de droit du travail, de droit de la sécurité sociale

¹ Voir Flux de travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 07/08/2019).

² Voir à ce sujet Rapport sur la situation économique et sociale de la Grande Région 2017/2018 pour le Comité économique et social de la Grande Région (CESGR), p. 187, consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user_upload/Berichte/WSAGR-Berichte/WSAGR_17-18_web.pdf (consulté en dernière date le 22/07/2019).

³ Le Luxembourg emploie 78% des 240.500 travailleurs frontaliers de la Grande Région, voir site de l'OIE, consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 06/12/2019).



et de droit fiscal dont il faut tenir compte pour l'exercice du télétravail par des travailleurs frontaliers. L'examen de ces divers aspects juridiques est limité au télétravail de travailleurs du secteur privé. Il n'aborde pas les particularités différentes qui caractérisent le secteur public. En ce qui concerne l'examen des aspects fiscaux du télétravail dans les différentes conventions bilatérales visant à éviter la double imposition, seuls sont examinés les revenus du travail dépendant. Pour terminer, la TFF 2.0 procède à une évaluation du télétravail afin d'examiner en particulier si les avantages potentiels que l'on escompte du télétravail l'emportent sur d'éventuels inconvénients pour les travailleurs frontaliers.

B. Règlementations nationales du télétravail dans les pays de la Grande Région

La TFF 2.0 examine tout d'abord les dispositions nationales qui régissent le télétravail dans les pays de la Grande Région.

I. Définition du télétravail et types de télétravail dans la Grande Région

1. Définition du télétravail

Le télétravail⁴ peut se définir en général comme une **forme de travail** dans laquelle le travailleur **accomplit son travail hors des locaux de l'employeur, en utilisant les technologies de l'information et de la communication**⁵. Le « travail mobile » inhérent à une profession, que l'on rencontre lorsque l'activité s'exerce n'importe où, indépendamment d'un lieu de travail fixe, p. ex. les missions d'un représentant de commerce ou les soins ambulatoires dispensés par un infirmier ou encore le travail effectué dans un « bureau satellite »⁶, n'entre pas dans la définition classique du télétravail.

2. Types de télétravail

Il existe différents types de télétravail. L'activité sous forme de télétravail peut avoir lieu entièrement à l'extérieur de l'entreprise de l'employeur (**télétravail à temps plein**) ou alternativement au poste de travail fixe installé dans l'entreprise et en d'autres lieux, p. ex. le domicile du travailleur ou un télécentre⁷ (**télétravail en alternance**).

⁴ Connu également sous le nom de „home office“.

⁵ En Allemagne art. 2 al. 7 phrase 1 ArbStättV ; en France art. L. 1222-9 al. 1 Code du travail ; au Luxembourg convention du 21/02/2006, art. 2 par. 1 ; en Belgique art. 2 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; art. 2 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

⁶ Pour la Belgique art. 2 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail, et art. 2, 4 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

⁷ Pour la France, voir à ce sujet le site du Service public, consultable en ligne : <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13851> (consulté en dernière date le 09/07.2019).



En **Allemagne** et au **Luxembourg**, il faut que le travailleur exerce **de façon régulière** son activité en télétravail. En **France**⁸, par contre, l'activité en télétravail peut aussi être exercée **occasionnellement**. En **Belgique**, on retrouve la distinction entre télétravail régulier/structurel et télétravail occasionnel⁹. Dans les deux cas, le télétravail ne peut être accompli que depuis le domicile et **pas dans un télécentre**¹⁰.

II. Points communs et différences du télétravail dans les pays de la Grande Région

Cette section résume uniquement les principaux points communs et différences du télétravail en Allemagne, France, Luxembourg et Belgique.

Le cadre général, de droit national du travail, dans lequel un poste de télétravail est techniquement mis en place et maintenu est très similaire d'un pays à l'autre dans la Grande Région. Il faut noter comme caractéristique commune aux pays de la Grande Région que le travailleur n'a pas de **droit au télétravail prévu par la loi en principe**. La mise en place du télétravail repose **sur le libre consentement**.

Il existe cependant des **différences** quant à la **base juridique** du télétravail dans les pays de la Grande Région. Les dispositions régissant le télétravail se trouvent dans la loi, dans des conventions collectives ou dans des accords d'entreprise ainsi que dans des accords individuels écrits passés avec l'employeur.

En **Allemagne**, on trouve depuis décembre 2016, uniquement dans le domaine du droit de la protection de l'emploi, la disposition légale relative au poste de télétravail qui figure à l'art. 2 al. 7 phrase 1 du décret sur les lieux de travail (ArbStättV)¹¹. Le droit du travail allemand ne reconnaît **pas** au travailleur **un droit légal général** à la mise en place d'un poste de télétravail¹². Les conventions collectives ou les accords d'entreprise fixent uniquement les conditions-cadre du télétravail. Elles n'accordent de droit individuel à la

⁸ Suppression des mots „de façon régulière“ dans la version actuelle de l'art. 1222-9 1^{er} al. Code du travail à comparer avec l'art. 1222-9 1^{er} al. dans sa version en vigueur jusqu'au 23/09/2017.

⁹ On entend par télétravail occasionnel une forme de travail et/ou d'exécution du travail dans laquelle des technologies de l'information sont utilisées dans le cadre d'un contrat de travail et dans laquelle l'activité est exercée aussi, de façon occasionnelle et non régulière, hors des locaux de l'employeur, art. 23 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable.

¹⁰ Art. 4 CCT n°85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; art. 4 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

¹¹ J.O. féd. = BGBl I p. 2681.

¹² Le ministère fédéral du Travail et des Affaires sociales prépare actuellement un projet de loi sur le télétravail des travailleurs dépendants ; voir à ce sujet Deutscher Bundestag, Drucksache 19/13077 du 10/09/2019.



mise en place d'un poste de télétravail que dans des cas exceptionnels. Il est vrai qu'aux termes de l'**art. 106 phrase 1 du Code des professions du commerce et de l'industrie allemand (GewO)**, la fixation du lieu de travail relève du **pouvoir de direction de l'employeur**, mais le fait que la protection du domicile du travailleur constitue un droit fondamental¹³ a pour conséquence que le pouvoir de direction de l'employeur ne s'étend pas à la mise en place d'un poste de télétravail¹⁴. C'est pourquoi, en pratique, un **accord de télétravail** écrit est conclu entre l'employeur et le travailleur.

En **France**, le télétravail fait l'objet des **dispositions légales** des art. L. 1222-9 à L. 1222-11 du Code du travail¹⁵ et il peut être instauré au moyen d'un **accord collectif**¹⁶, d'une **charte** après avis du comité social et économique¹⁷ ou d'un **commun accord**¹⁸ passé avec l'employeur. La France fait figure d'exception par rapport aux autres pays de la Grande Région, car son Code du travail reconnaît au travailleur un **droit au télétravail**, mais ceci **uniquement lorsque le télétravail a été instauré par convention collective ou charte**. Dans ce seul cas, l'employeur est tenu de motiver un rejet de la demande de télétravail du travailleur¹⁹. L'employeur ne peut pas non plus contraindre le travailleur à accomplir son travail sous forme de télétravail. Le refus du travailleur dans ce cas ne constitue pas un motif de licenciement²⁰.

Au **Luxembourg**, le télétravail est réglementé par la **convention des partenaires sociaux** (OGBL, LCGB, UEL) conclue 21 février 2006, prolongée en dernière date le 15 décembre 2015 et déclarée d'obligation générale dans le règlement grand-ducal du 15 mars 2016²¹. La mise en place du télétravail a lieu sous la forme d'un **accord individuel** entre employeur et travailleur. Le refus par le travailleur d'une proposition de télétravail faite par l'employeur ne constitue en soi ni un motif de résiliation du contrat de travail, ni un motif de modification unilatérale du contrat de travail²².

¹³ Inviolabilité du domicile, art. 13 de la loi fondamentale.

¹⁴ Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1^{ère} éd. 2019, point 117-118.

¹⁵ Pour les agents de la Fonction publique, des règles supplémentaires doivent être respectées en vertu de la loi n° 2012-347 du 12/03/2012 et du décret n° 2016-151 du 11/02/2016.

¹⁶ Accord collectif.

¹⁷ Charte élaborée par l'employeur après avis du Comité social et économique.

¹⁸ Commun accord.

¹⁹ Art. L. 1222-9 al. 3 2°) Code du travail.

²⁰ Art. L. 1222-9 al. 3 3°) Code du travail.

²¹ Règlement grand-ducal, Mémorial A- N° 45 du 23/03/2016.

²² Convention du 21/02/2006 art. 3 par. 3.



La **Belgique** opère quant à elle une distinction entre télétravail régulier/structurel et télétravail occasionnel. Le télétravail **régulier/structurel** est régi par la **convention collective de travail (CCT) belge**²³ n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, modifiée par la CCT belge n° 85 bis du 27 février 2008²⁴. Le télétravail est dans ce cas instauré **par accord individuel** et ou **convention collective du travail**²⁵. Le télétravail **occasionnel** a pour base juridique la **loi belge** du 5 mars 2017 sur le travail faisable et maniable²⁶. Le télétravail occasionnel n'est possible qu'**en cas de force majeure**, c.-à-d. en présence d'événements imprévus lorsque **pour des raisons personnelles**, le travailleur est empêché d'accomplir son travail dans les locaux de l'employeur, pour autant que sa fonction ou son activité soit compatible avec le télétravail occasionnel²⁷.

Lorsque le télétravail est décidé, comme décrit plus haut, dans les pays de la Grande Région par conclusion d'un accord individuel écrit avec l'employeur ou par insertion d'une disposition en ce sens dans une convention collective ou un accord d'entreprise, le texte doit contenir une série de **mentions obligatoires**, en particulier le **lieu de travail**, le type d'**activité** à exercer, la **durée du travail** et l'**équipement de travail**²⁸.

Dans tous les pays de la Grande Région, le télétravail peut être convenu **avant le début** de l'activité ou par **avenant** dans le cadre d'un contrat de travail préexistant²⁹. Le droit du **Luxembourg** connaît une disposition particulière : lorsque le **télétravail** est convenu **par avenant** complétant le contrat de travail déjà en cours, les deux parties contractantes disposent d'une **période d'adaptation** pendant laquelle **elles peuvent revenir à la forme de travail « classique »**³⁰. La durée de la période d'adaptation peut varier de 3 à 12 mois, sans pouvoir être inférieure à 2 semaines³¹. A l'issue de la période minimale de 2 semaines, chaque partie peut mettre fin au télétravail moyennant un délai de préavis de 15 jours au

²³ Convention collective de travail, en abrégé CCT.

²⁴ Convention collective de travail (CCT) n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail, modifiée par CCT n° 85 bis du 27/02/2008 déclarée obligatoire par arrêté royal du 19/03/2008.

²⁵ Art. 5 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; art. 5 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

²⁶ Art. 22 à 28.

²⁷ Art. 24 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable ; art. 26 § 1 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable.

²⁸ Voir à ce sujet: en Allemagne art. 2 de la loi sur la preuve des conditions essentielles d'un contrat de travail (NachwG) ; en France art. L. 1222-9 al. 2 1°) à 5°) du Code du travail ; au Luxembourg convention du 21/02/2006 art. 4 par 2 ; en Belgique art. 6 § 2 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail, art. 6 § 2 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail et art. 26 § 3, Art. 27 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable.

²⁹ Voir à ce sujet p. ex. au Luxembourg la convention du 21/02/2006 art. 3 par 1.

³⁰ Convention du 21/02/2006 art. 5 par. 1.

³¹ Convention du 21/02/2006 art. 5 par. 4.



minimum et 1 mois au maximum. Il est mis fin à la période d'adaptation soit par lettre recommandée, soit par remise en main propre de la lettre de résiliation au destinataire, contre signature d'un accusé de réception³². S'il n'est **pas mis fin à la période d'adaptation** aux conditions décrites ci-dessus ou si un télétravail a été convenu **dès le début** du contrat de travail, le travail ne peut **reprendre** par la suite **sous sa forme « classique » que d'un commun accord** entre les parties³³. Si le travailleur fait usage de son droit au retour pendant la période d'adaptation et qu'il met ainsi fin au télétravail, ceci ne constitue pas un motif de résiliation du contrat de travail, ni un motif de modification unilatérale du contrat selon l'art. L. 121-7 du Code du travail³⁴.

En **France** et en **Belgique**, la **cessation de l'activité en télétravail** ne peut être décidée **que d'un commun accord**, par une disposition y relative dans l'accord individuel ou dans la convention collective, ou par un règlement du travail³⁵. De même en **Allemagne**, la cessation du télétravail doit toujours être décidée d'un commun accord, par conclusion d'une convention modificative ou de rupture amiable. Un employeur peut cependant mettre fin unilatéralement au télétravail dans certains cas. Ces cas obéissent à des **règles particulières**. D'une part, la cessation du télétravail peut être obtenue au moyen d'une modification unilatérale du lieu de travail, par voie d'**instruction** au sens de l'art. 106 phrase 1 GewO, si l'employeur décide qu'à l'avenir, le travailleur n'accomplira plus son travail sous forme de télétravail, mais (durablement et exclusivement) dans son entreprise. Ceci suppose toutefois que la convention de télétravail contienne une **clause de mutation** permettant d'affecter le travailleur à un autre lieu de travail. En l'absence d'une telle clause de mutation, un autre moyen envisageable pour mettre fin au télétravail consiste dans une **révocation unilatérale du télétravail**, à condition là aussi que la convention de télétravail stipule une réserve de révocation³⁶. Lorsque l'employeur ne dispose envers le travailleur ni d'un droit d'instruction, ni d'un droit de révocation, il ne peut mettre fin unilatéralement au télétravail qu'en prononçant un **licenciement pour modification du contrat de travail (Änderungskündigung)**³⁷, ou bien un **licenciement final**

³² Convention du 21/02/2006 art. 5 par. 4.

³³ Convention du 21/02/2006 art. 17 par. 1.

³⁴ Convention du 21/02/2006 art. 5 par. 6.

³⁵ Voir à ce sujet: en France art. L. 1222-9 al. 2 1^o) à 5^o) du Code du travail ; en Belgique art. 5 CCT n ° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; art. 5 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

³⁶ Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1^{ère} éd. 2019, point 457.

³⁷ Art. 2 KSchG : modification des conditions de travail sous la forme d'un licenciement prononcé à l'effet de mettre fin au télétravail tout en proposant une nouvelle activité dans l'établissement de l'employeur.



(*Beendigungskündigung*)³⁸. Prononcer un licenciement pour modification du contrat de travail ou un licenciement final suppose toutefois que l'on respecte les règles générales et spéciales de protection contre les licenciements abusifs ; en particulier, ceci suppose l'existence d'un motif de licenciement tenant à la personne du travailleur, à son comportement ou au fonctionnement de l'entreprise, conformément à l'art. 1 al. 2 de la loi allemande contre les licenciements abusifs (KSchG).

Lorsque le travailleur frontalier exerce son activité en télétravail, il est nécessaire d'installer un poste de télétravail adéquat, ce qui occasionne des frais. En Allemagne, en Belgique et au Luxembourg, ces frais sont généralement à la charge de l'employeur³⁹. Il n'y a qu'en **France** où l'employeur n'a **pas d'obligation de prise en charge des frais** d'installation d'un poste de télétravail fonctionnel et adapté à l'exercice de l'activité, y compris l'achat de l'équipement de travail nécessaire⁴⁰.

Tous les pays ont en commun le fait que les télétravailleurs, dans la Grande Région, ont en principe les **mêmes droits** et sont soumis aux mêmes obligations que les travailleurs qui accomplissent leur travail dans les locaux de l'employeur⁴¹. En **Allemagne**, par exemple, les **droits de contrôle et d'accès de l'employeur** se trouvent restreints, voire exclus par le droit à l'inviolabilité du domicile du travailleur en vertu de l'art. 13 de la loi fondamentale. Il faut pour cette raison que l'accord de télétravail contient une disposition autorisant expressément l'employeur à accéder au poste de télétravail installé au domicile pour s'acquitter des obligations de contrôle que lui impose la réglementation sur la sécurité au travail. Au **Luxembourg**, l'employeur est tenu de prendre des mesures pour le **respect de la vie privée** du télétravailleur.

En **Belgique** et au **Luxembourg**, par exemple, l'employeur doit prendre des mesures, notamment dans le domaine des logiciels, pour garantir la protection, par le télétravailleur, des données utilisées et traitées⁴². L'employeur informe le télétravailleur sur

³⁸ Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1^{ère} éd. 2019, point 493 .

³⁹ Voir à ce sujet : au Luxembourg convention du 21/02/2006 art. 11 ; en Belgique art. 6 § 2 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail et art. 6 § 2 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail et art. 26 § 3, art. 27 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable et art. 9 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; art. 9 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

⁴⁰ Ordonnance n° 2017-1387 du 22/09/2017.

⁴¹ Voir à ce sujet : en France art. L. 1222-9 al. 3 1°) du Code du travail ; au Luxembourg convention du 21/02/2006 art. 8 par 1 ; en Belgique art. 7 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail, art. 7 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail et art. 25 de la loi du 05/03/2017 concernant le travail faisable.

⁴² Voir à ce sujet: en Belgique art. 14 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail ; au Luxembourg convention du 21/02/2006 art. 9 et 10.



les **dispositions applicables en matière de protection des données** dans l'entreprise, en particulier sur l'utilisation restreinte des équipements et outils informatiques⁴³ et sur les sanctions encourues en cas de non-respect.

Enfin, dans tous les pays de la Grande Région, le respect de la réglementation nationale en matière de **sécurité au travail** et de **santé** du travailleur doit être garanti dans l'exercice de l'activité en télétravail⁴⁴. En **Allemagne**, p. ex., l'employeur doit procéder à une **évaluation des risques** concernant le poste de télétravail⁴⁵ et l'utilisation des équipements de travail⁴⁶. En **Belgique**, les services internes compétents ont accès au lieu d'exercice du télétravail afin de pouvoir vérifier l'application correcte de la réglementation en matière de sécurité au travail et de santé. Le télétravailleur a droit à une visite de contrôle semblable, moyennant éventuellement son accord et un avis préalable de visite.

C. Règles internationales applicables au télétravail dans les pays de la Grande Région

I. Aspects de droit du travail propres au télétravail de travailleurs frontaliers

Dans les cas où l'activité est exercée dans plusieurs Etats, il peut y avoir une incertitude dans certains cas sur la législation du travail qui est applicable au contrat de travail. La question de savoir quelle est, parmi plusieurs législations nationales envisageables, celle qui est applicable au contrat de travail considéré relève du règlement Rome I⁴⁷. Le texte déterminant pour les contrats individuels de travail est l'art. 8 du règlement Rome I. La loi applicable au contrat se détermine en plusieurs étapes⁴⁸. Aux termes de l'art. 8 par. 1 phrase 1, les parties peuvent **choisir la loi** applicable au contrat de travail (**statut subjectif du contrat de travail**)⁴⁹. Ce choix peut s'effectuer expressément ou bien résulter d'un accord tacite au vu des circonstances du cas d'espèce. C'est uniquement si les parties n'ont pas choisi la loi applicable que celle-ci se détermine d'après les paragraphes 2 à 4

⁴³ Pour Internet et le courrier électronique.

⁴⁴ Voir à ce sujet : au Luxembourg convention du 21/02/2006 art. 12 par. 1 ; en Belgique art. 15 CCT n° 85 du 09/11/2005 concernant le télétravail et art. 15 de l'arrêté royal du 13/06/2006 concernant le télétravail.

⁴⁵ Art. 5 par. 1 de la loi sur la protection des travailleurs (ArbSchG).

⁴⁶ Art. 3 du règlement relatif à la sécurité des travailleurs utilisant des équipements de travail (BetrSichV).

⁴⁷ Règlement (CE) 593/2008 du 17/06/2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I).

⁴⁸ Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, art. 8, point 1.

⁴⁹ Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, art. 8, point 2 et suiv.



de l'art. 8 du règlement Rome I (**statut objectif du contrat de travail**)⁵⁰. Le statut objectif du contrat de travail prévoit ici trois points de rattachement :

- ✓ loi du lieu de travail habituel, art. 8 par. 2,
- ✓ loi de l'établissement qui a embauché, art. 8 par. 3, et
- ✓ loi du pays avec lequel les liens sont les plus étroits, art. 8 par. 4.

Il convient de **privilégier la loi du lieu de travail habituel**, car l'art. 8 par. 2 a priorité sur les paragraphes 3 et 4⁵¹. C'est uniquement lorsqu'il n'existe pas de lieu de travail habituel que la loi applicable au contrat de travail est celle de l'Etat dans lequel est situé l'établissement qui a embauché le travailleur, donc la loi du lieu à partir duquel l'employeur exerce son activité. Lorsque le contrat de travail transfrontalier ne peut pas être soumis à la loi de l'établissement, la loi qui lui est applicable est celle de l'Etat avec lequel ce contrat présente les liens les plus étroits.

Aux termes de l'art. 8 par. 2, le contrat de travail est régi en priorité par la loi de l'Etat **dans lequel** ou, à défaut, **à partir duquel** le travailleur, en exécution du contrat, **accomplit habituellement son travail**. Le lieu de travail habituel correspond ici au **centre de l'activité** confiée, donc au lieu où le travailleur accomplit l'essentiel de son travail effectif. En l'absence d'un centre d'activité, le lieu déterminant est celui où le travailleur effectue la **majeure partie** de son travail, donc celui où se déroule l'**essentiel** de son activité.

Lorsque l'activité d'un travailleur frontalier consiste **à temps plein** dans un **télétravail** à son domicile et que le centre de cette activité se situe ainsi dans l'Etat de résidence, le contrat de travail, à défaut de choix par les parties de la loi applicable, est régi par le droit du travail de l'Etat membre de résidence.

Lorsque le travailleur frontalier exerce un **télétravail en alternance**, à savoir qu'il accomplit son travail alternativement au siège de l'employeur dans le pays d'emploi et, certains jours, en télétravail dans l'Etat de résidence, **il faut examiner** où se trouve le centre de l'activité. Lorsque le centre de l'activité se situe au siège de l'employeur dans le pays d'emploi ou que la majeure partie du travail y est accomplie, le contrat de travail – à défaut là aussi de choix explicite, par les parties, de la loi applicable – est régi par le droit du travail de l'Etat d'emploi. Dans le cas inverse où le centre de l'activité ou la majeure partie du travail se situe au domicile du travailleur, c'est le droit du travail de l'Etat de

⁵⁰ Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, art. 8, point 32 et suiv.

⁵¹ Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, art. 8, point 33, 39, 40 et suiv.



résidence qui est applicable au contrat de travail. Quel que soit le droit du travail qui est applicable au contrat de travail d'après l'art. 8 par. 1 du règlement Rome I, il faut toujours que soient respectées les conditions de travail minimales du lieu de travail⁵².

Il est **recommandé** aux parties à un contrat de travail qui souhaitent s'accorder sur l'accomplissement du travail sous forme de télétravail de préciser ou de choisir le droit du travail qui doit s'appliquer au contrat de travail. Ceci leur permet d'éviter des incertitudes juridiques ou des litiges par la suite.

II. Aspects de droit de la sécurité sociale propres au télétravail de travailleurs frontaliers

La protection sociale au sein de l'Union européenne est régie par le règlement (CE) n° 883/2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. Celui-ci empêche que des personnes restent sans protection sociale et il évite le cumul de prestations de même finalité reposant sur les législations de plusieurs Etats membres, ainsi que les charges de cotisations liées à une double affiliation. L'art. 11 par. 1 du règlement (CE) n° 883/2004 pose pour cette raison le principe que les personnes ne sont soumises qu'à la législation d'**un seul** Etat membre. Les travailleurs frontaliers⁵³, donc les personnes qui exercent une activité dans un Etat membre et qui résident dans un autre Etat membre où elles retournent en principe chaque jour ou au moins une fois par semaine, sont **affiliés en principe**, en tant que travailleurs, **à la sécurité sociale de l'Etat où ils travaillent**, conformément à l'art. 11 al. 3 a) du règlement (CE) n° 883/2004.

Dans le cas du **télétravail de travailleurs frontaliers**, il faut cependant tenir compte des **particularités de l'art. 13 du règlement (CE) n° 883/2004**. Celui-ci détermine dans quel Etat membre un travailleur qui exerce une activité dans deux ou plusieurs Etats membres est affilié à la sécurité sociale. L'art. 13 par. 1 a) du règlement (CE) n° 883/2004 dispose que le travailleur est affilié à la sécurité sociale de son **Etat membre de résidence** s'il exerce une **partie substantielle de son activité** dans cet Etat membre. Pour établir si le travailleur exerce une partie substantielle de son activité dans son Etat de résidence, on utilise les critères indicatifs suivants dans le cadre d'une évaluation globale :

➤ durée du travail et/ou

⁵² Art. 9 du règlement Rome I ; Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, art. 9, point 1-2.

⁵³ Voir définition à l'art. 1 f) du règlement (CE) n° 883/2004.



➤ **rémunération.**

On est en présence d'une partie substantielle de l'activité lorsque le travailleur exerce **au moins 25%** de son activité dans l'Etat de résidence⁵⁴. Ceci correspond, par exemple pour une semaine de 40 heures, à 10 heures de télétravail par semaine. Si le travailleur n'exerce **pas une partie substantielle** de son activité dans l'Etat de résidence, il est affilié à la sécurité sociale du pays dans lequel l'**employeur** a son **siège**⁵⁵.

En cas de **télétravail en alternance**, accompli tour à tour au siège de l'employeur dans un Etat membre et au domicile du travailleur ou en un autre lieu hors des locaux de l'employeur (p. ex. télécentre) dans un autre Etat membre, il faut donc que l'employeur vérifie si le télétravail représente 25% de son activité dans l'Etat de résidence. C'est uniquement dans ce cas que le travailleur est affilié à la sécurité sociale non pas auprès de son employeur au siège de l'entreprise, mais dans son Etat de résidence.

En cas de **télétravail à temps plein** dans le cadre duquel le travailleur exerce son activité uniquement sous forme de télétravail depuis son domicile (ou dans un télécentre dans la localité de son domicile), la part de travail accomplie en télétravail dans le lieu de résidence sera forcément supérieure à 25%, avec pour conséquence que le travailleur sera affilier en principe à la sécurité sociale de l'Etat de résidence.

III. Conclusion intermédiaire concernant les aspects de droit de la sécurité sociale

Les employeurs doivent veiller à satisfaire à l'obligation pour les travailleurs d'être affiliés au régime de sécurité sociale de leur Etat membre de résidence dès lors que ceux-ci exercent au moins 25% de leur activité sous forme de télétravail dans leur Etat membre de résidence (c.-à-d. dans leurs propres locaux à domicile ou dans un télécentre de leur lieu de résidence). L'employeur doit alors déclarer le travailleur auprès d'un **organisme de sécurité sociale étranger** et y verser des **cotisations de sécurité sociale étrangères**. Un autre Etat membre devient ainsi compétent pour verser les prestations de sécurité sociale.

IV. Aspects de droit fiscal propres au télétravail de travailleurs frontaliers

Les travailleurs contribuables qui exercent des activités à l'intérieur de différentes frontières nationales sont généralement soumis à plusieurs souverainetés fiscales. Une double

⁵⁴ Steinmeyer, in: Fuchs, Kommentar Europäisches Sozialrecht, 7. Auflage, art. 13 point 10; art. 14 par. 8 du règlement d'application (CE) n° 987/2009.

⁵⁵ Art. 13 par. 1 b) i) du règlement (CE) n° 883/2004.



imposition peut être due au fait que ces personnes résident dans deux Etats en même temps, ou bien qu'elles perçoivent des revenus salariaux provenant d'autres Etats que l'Etat de résidence. Dans les deux cas, chaque Etat concerné peut revendiquer son propre droit d'imposition et le faire valoir envers le contribuable. Pour éviter que certains contribuables soient doublement imposés, les différents pays de la Grande Région ont conclu entre eux des conventions bilatérales visant à éviter la double imposition (CDI). Du fait que les dispositions sont différentes d'une CDI à l'autre, il n'y a pas d'imposition uniforme des travailleurs exerçant des activités transfrontalières. L'imposition varie entre les différents Etats. Les développements qui suivent précisent le régime fiscal auquel sont soumises, selon les différentes CDI, les journées de travail effectuées en télétravail.

1. Les principes d'imposition selon le modèle de convention fiscale de l'OCDE

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE (MC OCDE)⁵⁶ de 2017 visant à éviter la double imposition du revenu et de la fortune constitue la base des CDI particulières entre Etats. Cette convention est un modèle non contraignant pour les CDI que les Etats membres concluent entre eux ou avec des Etats tiers, afin d'uniformiser autant que possible les CDI bilatérales malgré les multiples problèmes particuliers posés par les régimes fiscaux de chaque Etat.

L'imposition des revenus du travail dépendant est régie à l'art. 15 MC OCDE. Les pays de la Grande Région ont repris les principes que pose cet article dans leurs CDI et ils les ont complétés en partie par des dispositions spéciales.

Pour pouvoir attribuer le droit d'imposition à un Etat, il faut opérer une distinction entre l'Etat de résidence⁵⁷ et l'Etat d'activité⁵⁸ du travailleur.

L'art. 15 par. 1 MC OCDE attribue **en principe le droit d'imposer les revenus du travail dépendant** à l'Etat dans lequel le travailleur exerce son activité (**Etat d'activité**), mais **uniquement pour la partie des revenus** qui a été **perçue dans l'Etat d'activité étranger**⁵⁹. Lorsque le droit d'imposition revient à l'Etat d'activité étranger et que le travailleur n'a été employé que **temporairement** dans l'Etat d'activité étranger, l'imposition du salaire doit

⁵⁶ Modèle de convention OCDE 2017 visant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (version allem.), Beck'sche Steuerkommentare, Debatin/Wassermeyer, Band I, EL 134.

⁵⁷ En allemand, appelé *Wohnsitzstaat*.

⁵⁸ Egalement appelé Etat source.

⁵⁹ Voir les termes de l'art. 15 par. 1 phrase 2 MC OCDE : les rémunérations reçues « **à ce titre** ».



être **répartie** entre l'Etat de résidence et l'Etat d'activité⁶⁰. L'art. 15 par. 2 MC OCDE qui instaure la règle des 183 jours et qui attribue exceptionnellement la souveraineté fiscale à l'Etat de résidence, n'est pas applicable aux travailleurs frontaliers. Les travailleurs frontaliers travaillent généralement plus de 183 jours dans l'Etat d'activité et, dans presque tous les cas, les rémunérations sont payées par un employeur dans l'Etat d'activité⁶¹.

Nota :

A elle seule, l'attribution du droit d'imposition à l'Etat d'activité n'exclut pas une imposition supplémentaire dans l'Etat de résidence. Elle n'évite donc pas une double imposition et ne l'atténue pas. Ce résultat n'est obtenu qu'au moyen d'une renonciation expresse de l'Etat de résidence à prélever son impôt national (méthode de l'exemption⁶²) ou par une imputation d'un impôt déjà payé à l'étranger sur l'impôt à acquitter dans l'Etat de résidence (méthode de l'imputation⁶³)⁶⁴.

Les **principes** précités de l'**art. 15 MC OCDE** connaissent des **dérogations** qui **s'adressent spécialement aux travailleurs frontaliers** et qui priment sur les principes, en tant que *lex specialis*⁶⁵. Les dispositions concernant les travailleurs frontaliers dans les CDI constituent une exception au principe de l'imposition dans l'Etat d'activité, en attribuant le droit d'imposition à l'Etat de résidence. Dans la Grande Région, on ne trouve une telle disposition que dans la CDI **entre l'Allemagne et la France** et, pour une durée limitée, dans la CDI **entre la France et la Belgique** ; nous y reviendrons à propos de chacune de ces deux CDI. Les autres pays de la Grande Région ont très largement repris les principes de l'art. 15 MC OCDE. Sont qualifiés de travailleurs frontaliers les contribuables qui résident dans un Etat, donc qui ont établi dans celui-ci le centre de leur vie privée, mais qui exercent leur activité professionnelle par-delà la frontière, dans le pays voisin, et repassent régulièrement la frontière à la fin de leur travail pour rejoindre le centre de leur vie privée⁶⁶.

L'analyse suivante prend donc pour base le **travailleur frontalier classique** dont la **particularité** réside dans le fait qu'il accomplit en général son travail **exclusivement** dans l'Etat d'activité et qu'il ne perçoit donc **pas de salaire provenant de l'Etat de résidence**,

⁶⁰ Art. 15 par. 1 phrase 2 MC OCDE; Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, Art. 15, point 138.

⁶¹ Schwenke/Malinski in: Beck'sche Steuerkommentare zum DBA BE-DE, art. 15, point 26.

⁶² Achim Fey in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2019, art. 23 A MC OCDE lettre F, point 1.

⁶³ Achim Fey in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2019, art. 23 B MC OCDE lettre A, point 1.

⁶⁴ Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, art. 15, point 31.

⁶⁵ Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, art. 15, point 160.

⁶⁶ Windsheimer in: Küttner Personalbuch 2019, Grenzgänger, point 2.



en principe. Si par contre le travailleur frontalier n'exerce pas son activité uniquement dans l'Etat d'activité, il est à noter que l'imposition des revenus de son travail fait l'objet, dans certains cas, d'une répartition entre Etat d'activité et Etat de résidence sur laquelle la TFF 2.0 revient plus en détail au sujet des différentes CDI.

2. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre l'Allemagne et le Luxembourg

Etant donné que le flux de travailleurs frontaliers se dirige en majeure partie de l'Allemagne (Sarre, Rhénanie-Palatinat) vers le Luxembourg⁶⁷, il sera décrit ci-après l'imposition de travailleurs qui résident en Allemagne et qui travaillent au Luxembourg pour un employeur luxembourgeois.

Une convention visant à éviter la double imposition a été conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg le 23 août 1958 et modifiée en dernière date le 23 avril 2012 (CDI DE/LUX)⁶⁸. L'imposition des revenus du travail dépendant y est régie par l'art. 14 CDI DE/LUX, qui reprend largement les termes de l'art. 15 MC OCDE. L'art. 14 par. 1 CDI DE/LUX dispose que le salaire est imposable en principe dans l'Etat d'activité. Pour éviter la double imposition, les deux pays ont choisi la **méthode de l'exemption** (sous réserve de progressivité)⁶⁹.

Par conséquent, conformément aux principes décrits plus haut à la **section IV. point 1**, le **Luxembourg en tant qu'Etat d'activité dispose du droit d'imposition** pour le salaire que le travailleur frontalier reçoit de son employeur luxembourgeois en rémunération de la **totalité** de son activité exercée au Luxembourg. En Allemagne, le travailleur frontalier est ensuite exonéré de l'impôt⁷⁰.

Si le travailleur frontalier exerce **une partie de son activité en Allemagne** (à partir de son domicile ou d'un télécentre) **sous forme de télétravail**, l'imposition doit être **scindée** en une partie du salaire imposable en Allemagne et une partie imposable au Luxembourg.

⁶⁷ Parmi les travailleurs frontaliers exerçant une activité au Luxembourg, 33.460 résident en Rhénanie-Palatinat, 9.260 en Sarre ; voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 06/08/2019).

⁶⁸ Convention visant à éviter la double imposition et à empêcher la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, JO=BGBI. II 2012 p. 1403 et suiv.

⁶⁹ Art. 22 CDI DE/LUX.

⁷⁰ Art. 22 al. 1 a) en lien avec d) CDI DE/LUX.



L'accord amiable du 26 mai 2011⁷¹ précise à quel moment une telle répartition doit avoir lieu. Le par. 2 de cet accord amiable prévoit qu'une répartition de l'imposition n'a **pas** lieu lorsque le travailleur frontalier accomplit le travail **moins de 20 jours** dans l'année fiscale en Allemagne.

Si ce seuil en nombre de jours est dépassé, le travailleur frontalier est imposable dans son Etat de résidence, donc l'Allemagne, sur le salaire qu'il perçoit pour la période de télétravail accomplie dans cet Etat⁷², et il est imposable au Luxembourg sur la partie du salaire qu'il perçoit pour le temps d'activité exercée au Luxembourg⁷³. En cas de dépassement du seuil fixé en nombre de jours, l'Allemagne, en tant qu'Etat de résidence, dispose du droit d'imposition à compter du 1^{er} jour pour toutes les journées d'activité en télétravail hors du Luxembourg. Au Luxembourg, le travailleur frontalier doit alors être exonéré en même temps de l'impôt luxembourgeois sur le salaire pour cette partie du salaire.

3. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et le Luxembourg

Etant donné que le flux de travailleurs frontaliers entre ces deux pays se dirige en majeure partie de la France (Lorraine) vers le Luxembourg⁷⁴, il sera décrit ci-après l'imposition de travailleurs qui résident en France et qui travaillent au Luxembourg pour un employeur luxembourgeois.

Dans l'ancienne convention visant à éviter la double imposition qui avait été conclue entre la France et le Luxembourg le 1^{er} avril 1958⁷⁵ et modifiée en dernière date le 5 septembre 2015⁷⁶, il n'était pas convenu de jours non préjudiciables durant lesquelles un travailleur frontalier pouvait exercer son activité en télétravail, de sorte que la **répartition**

⁷¹ Protocole d'accord entre la République fédérale d'Allemagne et le Grand-Duché de Luxembourg du 26/05.2011, consultable en ligne : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2011-06-14-Luxemburg-Abkommen-DBA-Verstaendigungsvereinbarung-Besteuerung-Grenzpendler.pdf;jsessionid=5EED6B035496A9F8ED2C200A3C37113C?__blob=publicationFile&v=3 (consulté en dernière date le 26/07/2019).

⁷² Avec exemption simultanée pour cette partie au Luxembourg.

⁷³ Avec exemption simultanée pour cette partie en Allemagne.

⁷⁴ Voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 06/08/2019).

⁷⁵ Convention visant à éviter la double imposition et à instaurer des règles d'entraide administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Journal officiel du G.-D. de Luxembourg du 29/12/1958.

⁷⁶ Journal officiel du G.-D. de Luxembourg n° 0297 du 23/12/2015.



de l'imposition avait lieu **à compter du 1^{er} jour**. Le salaire que le travailleur frontalier avait perçu pour la période de télétravail effectuée dans son Etat de résidence, en France, était imposé dans cet Etat⁷⁷ et la partie du salaire qu'il a perçue pour la durée de son activité au Luxembourg était imposée au Luxembourg⁷⁸.

Le 20 mars 2018, la France et le Luxembourg ont conclu une **nouvelle convention visant à éviter la double imposition** (CDI FR/LUX) qui est applicable pour l'imposition des **revenus à partir de l'année fiscale 2020**⁷⁹. L'imposition des revenus du travail dépendant est régie par l'art. 14 CDI FR/LUX dont la teneur est restée inchangée par rapport à l'ancienne CDI. Le Luxembourg continue de disposer en principe du droit d'imposition en tant qu'Etat d'activité. Cependant, d'après les principes décrits plus haut à la **section IV. point 1**, le **Luxembourg en tant qu'Etat d'activité** dispose également, dans la CDI actuellement en vigueur, du **droit d'imposition** pour le salaire que le travailleur frontalier reçoit de son employeur luxembourgeois en rémunération de la **totalité** de son activité exercée au Luxembourg.

Ce qui est nouveau, cependant, c'est que pour éviter la double imposition, l'ancienne méthode de l'exemption (sous réserve de progressivité) a été **remplacée par la méthode de l'imputation**⁸⁰. Il en résulte que le salaire est imposable en principe à la fois en France et au Luxembourg. Cependant, pour éviter la double imposition en France, un **crédit d'impôt** est accordé au travailleur frontalier sur l'impôt déjà payé au Luxembourg. Le montant de ce crédit d'impôt à déduire du salaire, donc l'impôt à prendre en compte pour la base de calcul, sera modifié et précisé dans l'**avenant** à la CDI FR/LUX du 10 octobre 2019 qui est entré en vigueur le 06 avril 2020⁸¹. D'après l'art. 22 par. 1 a) ii) de l'avenant à la CDI FR/LUX, le montant du crédit d'impôt se détermine d'après l'**impôt français**, pour autant que les revenus soient effectivement soumis à l'impôt luxembourgeois. Cette façon de procéder produit le **même effet que la méthode de l'exemption** (sous réserve de progressivité) et elle évite un surcroît de charges financières

⁷⁷ Avec exemption simultanée pour cette partie au Luxembourg.

⁷⁸ Avec exemption simultanée pour cette partie en France.

⁷⁹ Voir art. 30 1°), 2°) a) et b) CDI FR/LUX NOUV, Journal officiel du G.-D. de Luxembourg n° 495 du 12/07/2019, entrée en vigueur le 19/08/2019, Journal officiel du G.-D. de Luxembourg n° 636 du 25/09/2019.

⁸⁰ Art. 22 CDI FR/LUX NOUV.

⁸¹ Voir site de l'Administration des contributions directes luxembourgeoise, consultable en ligne : <https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/conventions/conv-neg/Avenant10102019-ST2019065-TEXTE-Version-francaise-signee.pdf> (consulté en dernière date le 06/11/2019) ; Journal officiel du G.-D. de Luxembourg Mémorial A n° 245 du 06/04/2020.



au travailleur frontalier venant de France⁸². Il en résulte que lorsqu'un travailleur frontalier perçoit des salaires visés à l'art. 14 par. 1 et par. 2 CDI FR/LUX, un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt français lui est accordé pour éviter une double imposition, pour autant que ses revenus salariaux soient effectivement soumis à l'impôt luxembourgeois⁸³.

Dans le cas où un frontalier exerce **une partie de son activité en télétravail** dans son Etat de résidence, **en France**, la CDI a fixé, au point 3 de son protocole, **un seuil en nombre de jours de travail** à partir duquel une **répartition de l'imposition** doit avoir lieu. Il n'est donc **pas** procédé à une scission de l'imposition si le travailleur frontalier effectue **au maximum 29 jours** de travail en France dans l'année fiscale. Si ce seuil en nombre de jours est dépassé, il est procédé là aussi à un partage de l'imposition. La partie de l'activité qui a été accomplie en télétravail en France est imposable en France à compter du 1^{er} jour. La partie du travail qui a été accomplie au Luxembourg est imposable au Luxembourg. Cette partie du travail accomplie au Luxembourg est désormais aussi imposable en France en raison de la méthode de l'imputation qui vient d'être instaurée. Cependant, la France accorde sur cette partie un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt français. Ceci produit le même effet qu'une méthode d'exemption et a pour conséquence que le travailleur frontalier n'a **pas à craindre de rappel d'impôt en France** pour l'activité exercée au Luxembourg.

4. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et le Luxembourg

Etant donné que le flux de travailleurs frontaliers entre ces deux pays se dirige en majeure partie de la Belgique (Wallonie et communauté germanophone de Belgique) vers le Luxembourg⁸⁴, il sera décrit ci-après l'imposition de travailleurs qui résident en Belgique et qui travaillent au Luxembourg pour un employeur luxembourgeois.

⁸² Voir à ce sujet la newsletter de l'Administration des contributions directes luxembourgeoise du 16/10/2019, consultable en ligne : https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2019/nl_16102019.html (consulté en dernière date le 20/11/2019).

⁸³ Voir à ce sujet l'avis juridique de la Chambre de commerce luxembourgeoise du 10/01/2020, consultable en ligne : https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/5392_PL_Double_imposition_France_PL_5392PMR.pdf (consulté en dernière date le 20/01/2020).

⁸⁴ Voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 06.08.2019).



Entre la Belgique et le Luxembourg, une convention visant à éviter la double imposition a été conclue le 17 septembre 1970 (CDI BE/LUX)⁸⁵. L'imposition des revenus du travail dépendant est régie par l'art. 15 CDI BE/LUX, qui reprend lui aussi très largement les termes de l'art. 15 MC OCDE. Le paragraphe 1 de l'art. 15 CDI BE/LUX dispose que le salaire est imposable en principe dans l'Etat d'activité. Pour éviter la double imposition, les deux pays ont choisi la **méthode de l'exemption** (sous réserve de progressivité)⁸⁶.

Par conséquent, conformément aux principes décrits plus haut à la **section IV. point 1**, le **Luxembourg en tant qu'Etat d'activité dispose du droit d'imposition** pour le salaire que le travailleur frontalier reçoit de son employeur luxembourgeois en rémunération de la **totalité** de son activité exercée au Luxembourg. En Belgique, le travailleur frontalier est ensuite exonéré de l'impôt.

Si le travailleur frontalier exerce **une partie de son activité en Belgique sous forme de télétravail**, l'**imposition** doit être **scindée** en une partie du salaire imposable en Belgique et une partie imposable au Luxembourg. L'**accord amiable** du 16 mars 2015⁸⁷ précise à quel moment une telle répartition doit avoir lieu. Le par. 2 de cet accord amiable prévoit qu'une répartition de l'imposition n'a **pas** lieu lorsque le travailleur frontalier effectue **au maximum 24 jours** de travail en Belgique dans l'année fiscale.

Si ce seuil en nombre de jours est dépassé, le travailleur frontalier est imposable dans son Etat de résidence, donc la Belgique, sur le salaire qu'il perçoit pour la période de télétravail accomplie dans cet Etat⁸⁸, et il est imposable au Luxembourg sur la partie du salaire qu'il perçoit pour le temps d'activité exercée au Luxembourg⁸⁹. En cas de dépassement du seuil fixé en nombre de jours, la Belgique, en tant qu'Etat de résidence, dispose du droit d'imposition à compter du 1^{er} jour pour toutes les journées d'activité en télétravail hors du Luxembourg. Au Luxembourg, le travailleur frontalier doit alors être exonéré en même temps de l'impôt luxembourgeois sur le salaire pour cette partie du salaire.

⁸⁵ Convention visant à éviter la double imposition et à régler diverses autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Journal officiel du G.-D. de Luxembourg A- n° 64 du 21/09/1971.

⁸⁶ Art. 23 CDI BE/LUX.

⁸⁷ Accord amiable conclu sur la base de l'article 25 § 3 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition et concernant le traitement fiscal des professions dépendantes, circulaire du Directeur des Contributions, L.G. – Conv. D.I. n° 59 du 31/03/2015.

⁸⁸ Avec exemption simultanée pour cette partie au Luxembourg.

⁸⁹ Avec exemption simultanée pour cette partie en Belgique.



5. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et l'Allemagne

Etant donné que le flux de travailleurs frontaliers entre ces deux pays se dirige en majeure partie de la France (Lorraine) vers l'Allemagne (Sarre et Rhénanie-Palatinat)⁹⁰, il sera décrit ci-après l'imposition de travailleurs qui résident en France et qui travaillent en Allemagne pour un employeur allemand.

La France et l'Allemagne sont liées par une convention du 21 juillet 1959 visant à éviter la double imposition⁹¹, dans la version de l'avenant du 31 mars 2015⁹² (CDI FR/DE). L'imposition des revenus du travail dépendant est régie par l'art. 13 CDI FR/DE. Le paragraphe 1 de cet article dispose que le salaire d'un travailleur contribuable est imposable en principe dans l'Etat d'activité.

La CDI FR/DE, contrairement aux autres CDI entre pays de la Grande Région, a pour **particularité** de contenir **une disposition pour les travailleurs frontaliers à l'art. 13 par. 5 CDI FR/DE** et elle s'écarte donc sensiblement du MC-OCDE. L'art. 13 par. 5 CDI FR/DE constitue une *lex specialis* par rapport à tous les autres paragraphes de l'art. 13 CDI FR/DE et il prime sur ces derniers⁹³. Il prévoit que les revenus du travail dépendant de travailleurs frontaliers venant de France **ne sont imposables que dans l'Etat de résidence**, dès lors que les conditions de cette disposition destinée aux travailleurs frontaliers sont remplies.

L'art. 13 par. 5 CDI FR/DE est applicable aux contribuables lorsqu'il s'agit de travailleurs frontaliers, donc de personnes qui travaillent dans la zone frontalière d'un Etat contractant, habitent dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant et **y rentrent chaque jour en général**⁹⁴. La zone frontalière dans laquelle doit se situer le lieu de travail du travailleur frontalier venant de France⁹⁵ comprend toutes les communes qui sont situées à une distance de la frontière n'excédant pas **30 km** ou dans la région de la Sarre⁹⁶. Le foyer d'habitation du travailleur frontalier venant de France se trouve dans la

⁹⁰ Voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 06/08/2019).

⁹¹ JO = BGBl. 1961 II p. 398 du 21/07/1959.

⁹² Convention visant à éviter la double imposition et régissant l'entraide administrative et judiciaire en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, de taxes professionnelles et de taxes foncières, JO=BGBl. II p. 1332 du 20/11/2015.

⁹³ Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 par. 5, point 62.

⁹⁴ Art. 13 par. 5 a) CDI FR/DE.

⁹⁵ Art. 13 par. 5 c) CDI FR/DE.

⁹⁶ Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 par. 5, point 61.



zone frontalière française lorsqu'il est situé dans l'un des départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin ou de la Moselle⁹⁷.

Si le travailleur frontalier ne rentre pas quotidiennement à son domicile ou s'il est employé pendant des journées de travail entières sur des lieux de travail hors de la zone frontalière, il ne perd pas sa qualité de travailleur frontalier dans les cas suivants⁹⁸:

- ✓ s'il est employé dans la zone frontalière pendant toute l'année civile et que **pendant 45 jours de travail au maximum** dans le courant de l'année, **il ne rentre pas à son domicile** ou travaille pour son employeur hors de la zone frontalière, ou
- ✓ au cas où il n'est pas employé pendant toute l'année civile dans la zone frontalière – si les jours de non-retour ou d'activité hors de la zone frontalière n'excèdent pas 20% du nombre total de jours de travail prévus dans le cadre du contrat de travail, et ne représentent en aucun cas plus de 45 jours au total.

Lorsque les conditions ci-dessus sont remplies, les travailleurs frontaliers venant de France sont imposés sur leurs salaires exclusivement en France en principe. En Allemagne, ces travailleurs frontaliers sont exonérés de l'impôt allemand sur le salaire⁹⁹.

Lorsque le travailleur frontalier exerce **une partie de son activité en France** (depuis chez lui ou dans un télécentre) **sous forme de télétravail**, il pourrait **risquer de perdre son statut de travailleur frontalier**. D'après le point 3 du protocole d'accord amiable du 3 avril 2006¹⁰⁰, les activités dans la zone frontalière de l'Etat de résidence sont réputées exercées dans la zone frontalière. Mais la **particularité** du télétravail tient au fait que le travailleur frontalier **cesse de « rentrer » à son domicile**, puisqu'**il ne quitte plus son domicile** pour accomplir son travail. Lorsque **le télétravail** accompli en France pour l'employeur allemand **représente plus de 45 jours de travail**, l'art. 13 par. 5 CDI FR/DE pourrait ne plus être applicable et ce sont les règles générales de l'art. 13 par. 1 CDI FR/DE qui s'appliqueraient¹⁰¹. D'après l'arrêt de la Cour fédérale des Finances (BFH)¹⁰², cependant, il n'y a pas lieu d'admettre que l'on serait en présence d'un « jour de non-retour »

⁹⁷ Voir annexe 3 à l'art. 5 al. 2 du règlement d'application des accords de consultation FR/DE (KonsVerFRAV) du 20/12/2010, JO=BGBI. I 2010, 2138.

⁹⁸ Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 par. 5, point 58-59; lettre du Min. féd. des Finances du 03/04/2006 concernant la convention franco-allemande visant à éviter la double imposition, accord amiable sur la règle des 183 jours (art. 13 par. 4) et sur l'application de la disposition concernant les travailleurs frontaliers (art. 13 par. 5), IV B 6 – S 1301 FRAU – 26/06.

⁹⁹ Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 par. 5, point 63; art. 39 de la loi sur l'imposition des revenus (EStG).

¹⁰⁰ BStBl. I 2006, 304.

¹⁰¹ Dans ce cas, cependant, il faut noter que la France peut également imposer le salaire. La France accorde toutefois au contribuable un crédit d'impôt pour l'impôt français restant à acquitter, art. 20 par. 2 a) CDI FR/DE.

¹⁰² Arrêt de la Cour fédérale des Finances (BFH) du 09/10/2014 – I R 34/13.



préjudiciable au régime des travailleurs frontaliers lorsque le foyer d'habitation permanent est aussi le lieu **intermittent** d'exercice de l'activité professionnelle et que dans ces périodes, le travailleur ne quitte même pas son domicile. De l'avis du BFH, la finalité de l'art. 13 par. 5 CDI FR/DE doit s'interpréter en ce sens qu'un **retour** régulier du travailleur frontalier de son lieu de travail à son foyer d'habitation permanent **se rapporte uniquement aux jours de travail où le travailleur frontalier quitte son domicile**. Il suffit donc, pour que s'applique le régime des travailleurs frontaliers, que le travailleur frontalier qui exerce aussi depuis son domicile l'activité prévue par le contrat de travail **rentre régulièrement à son foyer d'habitation permanent** les jours où il se rend dans l'autre Etat pour les besoins de son travail.

Par conséquent, en ce qui concerne le **télétravail en alternance**, il faut partir du principe que le travailleur frontalier, même s'il exerce son activité en télétravail en France pendant plus de 45 jours, ne perd pas sa qualité de travailleur frontalier. Il suffit qu'il exerce au moins régulièrement aussi son activité en Allemagne.

Etant donné que dans le cas soumis au BFH, le travailleur frontalier effectuait, au moins certains jours, des trajets entre l'Etat de résidence et l'Etat d'activité, la TFF 2.0 estime que la situation doit s'apprécier différemment en cas de télétravail à temps plein depuis le domicile : lorsque le travailleur frontalier exerce son activité **en télétravail à temps plein en France**, il devrait perdre son statut de travailleur frontalier, car il ne « rentre » jamais chez lui. Dans ce cas, la règle applicable est la disposition générale de l'art. 13 par. 1 CDI FR/DE d'après laquelle seul l'Etat d'activité dispose du droit d'imposition. L'Etat d'activité est ici l'Etat dans lequel le travailleur **exerce personnellement son travail** dépendant¹⁰³. En cas de télétravail à temps plein, c'est la France. La souveraineté fiscale sur le salaire revient donc à la France, comme dans le cas précédent lorsque s'applique le régime des travailleurs frontaliers, avec pour conséquence qu'il n'y a pas de changement dans les faits.

6. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et la Belgique

Etant donné que la TFF 2.0 prend en considération le flux de travailleurs frontaliers qui se dirige de la France (Lorraine) vers la Belgique (Wallonie, communauté germanophone de

¹⁰³ Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13, point 21.



Belgique)¹⁰⁴, il sera décrit ci-après l'imposition des travailleurs qui résident en France et qui travaillent en Belgique pour un employeur belge.

Une convention visant à éviter la double imposition a été conclue entre la France et la Belgique le 10 mars 1964 (CDI FR/BE) et modifiée en dernière date par l'avenant du 7 juillet 2009¹⁰⁵. L'imposition des revenus du travail dépendant est régie par l'art. 11 par. 1 CDI FR/BE. Celui-ci pose le principe que **le droit d'imposition revient, pour les salaires, exclusivement à la Belgique en tant qu'Etat d'activité**. Pour éviter la double imposition, les deux pays ont choisi la **méthode de l'exemption** (sous réserve de progressivité)¹⁰⁶.

Nonobstant le principe précité, l'art. 11 par. 2 c) en lien avec le **protocole additionnel** de la CDI FR/BE pose des règles spéciales pour les travailleurs frontaliers français. Il contient une **disposition temporaire concernant les travailleurs frontaliers**, qui est applicable à compter du 01/01/2012 pour une durée de 22 ans¹⁰⁷. En vertu de cette disposition, le **droit d'imposition, pour les salaires**, revient à l'**Etat de résidence**¹⁰⁸ lorsque le travailleur contribuable **était travailleur frontalier à la date de référence du 31/12/2011**, c.-à-d. lorsqu'à cette date, il avait sa résidence permanente dans la zone frontalière française et qu'il exerçait son activité dans la zone frontalière belge (**ancien travailleur frontalier**)¹⁰⁹. **En même temps**, il faut que les **conditions** suivantes soient remplies :

- ✓ le travailleur frontalier doit **conserver** son **foyer** permanent dans la zone frontalière française **à partir de la date de référence susdite**,
- ✓ **continuer d'exercer** son **activité** salarié dans la **zone frontalière belge**¹¹⁰ et
- ✓ **ne pas exercer** son activité hors de la zone frontalière belge **plus de 30 jours** par année civile.

Si l'une de ces conditions n'est pas (ou n'est plus) remplie, le contribuable ne bénéficie pas de la disposition spéciale pour les travailleurs frontaliers. N'entrent pas non plus dans le

¹⁰⁴ Voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebecca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 08/08/2019).

¹⁰⁵ Convention fixant à éviter la double imposition et à instaurer des règles d'entraide administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, JO du 15/08/1965 ; JO du 03/10/2013.

¹⁰⁶ Art. 19 CDI FR/BE.

¹⁰⁷ Point 5 du protocole additionnel de la CDI FR/BE : la date d'expiration est donc le 31/12/2033.

¹⁰⁸ Point 1 du protocole additionnel de la CDI FR/BE.

¹⁰⁹ Point 2 du protocole additionnel de la CDI FR/BE : la zone frontalière comprend toutes les communes qui sont situées à une distance de la frontière n'excédant pas 20 km.

¹¹⁰ Les absences pour cause de maladie, d'accident, de congé parental d'éducation, de vacances ou de chômage qui concernent l'activité dans la zone frontalière belge ne sont pas considérées comme des interruptions de l'activité.



champ d'application de la disposition spéciale pour les travailleurs frontaliers les travailleurs qui ne sont devenus frontaliers qu'après la date de référence du 31/12/2011 (**nouveaux travailleurs frontaliers**). Dans ces deux cas, le **principe**, veut que ce soit (à nouveau) l'**Etat d'activité**, donc la **Belgique**, qui dispose du **droit d'imposition exclusif** pour le salaire¹¹¹.

Lorsque le travail est accompli sous forme de télétravail, il faut opérer la distinction suivante :

Les **anciens travailleurs frontaliers** qui continuent depuis la date de référence du 31/12/2011 de remplir les conditions du statut travailleur frontalier et qui exercent leur activité **en télétravail plus de 30 jours par an** dans l'Etat de résidence, en France, **risquent de perdre leur qualité de travailleurs frontaliers**. Le point 7 b) du protocole additionnel de la CDI FR/BE énonce de façon limitative les cas considérés comme « jours de non-retour » non préjudiciables. Il n'a pas été indiqué dans cette liste que des activités exercées dans la zone frontalière de l'Etat de résidence (France) seraient considérées comme exercées à l'intérieur de la zone frontalière et qu'elles compteraient donc dans les « jours de non-retour » non préjudiciables¹¹². Dans ce cas, la règle générale de l'art. 11 par. 1 CDI FR/BE est applicable. D'après celle-ci, seul l'Etat d'activité dispose du droit d'imposition. L'Etat d'activité est ici l'Etat dans lequel le travailleur accomplit personnellement son travail dépendant¹¹³.

Pour le **travail en alternance**, cela signifie que l'imposition du salaire doit faire l'objet d'une **répartition** entre la France et la Belgique. Les jours qui sont effectués en télétravail en France doivent être imposés en France et les jours de travail qui sont effectués personnellement en Belgique doivent être imposés en Belgique.

En cas de **télétravail à temps plein** dans l'Etat de résidence, en France, c'est à la France en tant que **lieu d'accomplissement personnel du travail** que revient **pleinement le droit d'imposition** sur le salaire.

Pour tous les **nouveaux travailleurs frontaliers** qui n'ont ce statut que depuis le 01/01/2012 et qui exercent leur activité **en télétravail** dans l'Etat de résidence, en France, c'est la disposition générale énoncée au point 8 du protocole additionnel de la CDI FR/BE en lien avec l'art. 11 par. 1 CDI FR/BE qui s'applique. Les explications données plus haut au sujet des anciens travailleurs frontaliers qui ont perdu leur qualité de travailleurs frontaliers en

¹¹¹ Point 8 du protocole additionnel de la CDI FR/BE.

¹¹² Voir à ce sujet l'art. 7 al. 2 de l'accord franco-allemand de consultation.

¹¹³ Wassemeier/Schwenke in: Bek'sche Steuerkommentar, art. 15 MC OCDE, point 72.



raison du dépassement du seuil des 30 jours de travail sont donc également valables ici. Il y a donc lieu de procéder, dans le cas du télétravail en alternance, à une répartition de l'imposition. En revanche, dans le cas du télétravail à temps plein, la France dispose du droit d'imposition sur le salaire.

7. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et l'Allemagne

Etant donné que le flux de travailleurs frontaliers entre ces deux pays se dirige en majeure partie de la Belgique (Wallonie et communauté germanophone de Belgique) vers l'Allemagne (Sarre et Rhénanie-Palatinat)¹¹⁴, il sera décrit ci-après l'imposition des travailleurs qui résident en Belgique et qui travaillent en Allemagne pour un employeur allemand.

Une convention visant à éviter la double imposition a été conclue entre la Belgique et l'Allemagne le 11 avril 1967 (CDI BE/DE) et modifiée en dernière date par l'avenant du 5 novembre 2002¹¹⁵. Initialement, il existait entre la Belgique et l'Allemagne une disposition spéciale pour les travailleurs frontaliers, mais celle-ci a été abrogée à compter de la période d'imposition de 2004.

L'imposition des revenus du travail dépendant est maintenant régie par l'art. 15 CDI BE/DE, lequel reprend très largement les termes de l'art. 15 OCDE-MA. D'après l'art. 15 par. 1 CDI BE/DE, là encore, le salaire est imposable en principe dans l'Etat d'activité. Pour éviter la double imposition, les deux pays ont choisi la **méthode de l'exemption** (sous réserve de progressivité)¹¹⁶.

Par conséquent, d'après les principes décrits plus haut à la **section IV. point 1**, c'est à **l'Allemagne en tant qu'Etat d'activité** que revient le **droit d'imposition** pour le salaire que le travailleur frontalier reçoit de son employeur allemand en rémunération de la **totalité** de l'activité qu'il exerce en Allemagne. En Belgique, le travailleur frontalier est ensuite exonéré de l'impôt¹¹⁷.

¹¹⁴ Voir Flux des travailleurs frontaliers en 2018, site de l'Observatoire interrégional du marché de l'emploi (OIE), consultable en ligne : https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9 (consulté en dernière date le 08/08/2019).

¹¹⁵ Convention visant à éviter la double imposition et à régler diverses autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, y compris les taxes professionnelles et les taxes foncières, JO=BGBI. II 1969 p. 18, dans la version de l'avenant du 05/11/2002, JO=BGBI. II 2003 p. 1616.

¹¹⁶ Art. 23 CDI BE/DE.

¹¹⁷ Art. 23 par. 2 1°) CDI BE/DE.



Si le travailleur frontalier exerce **une partie de son activité en Belgique sous forme de télétravail**, l'imposition doit être scindée en une partie du salaire imposable en Belgique et une partie imposable en Allemagne. La **répartition a lieu à compter du 1^{er} jour**, car il n'a **pas été convenu de jours non préjudiciables** dans la CDI BE/DE. Le travailleur frontalier est imposable dans son Etat de résidence, la Belgique, sur le salaire qu'il reçoit pour le temps de télétravail effectué dans cet Etat¹¹⁸ et il est imposable en Allemagne sur la partie du salaire qu'il reçoit pour la durée de son activité en Allemagne¹¹⁹.

8. Conclusion intermédiaire concernant les aspects de droit fiscal

Lorsqu'il exerce une **activité en télétravail** dans la Grande Région, le travailleur frontalier doit toujours commencer par vérifier s'il doit y avoir une répartition de l'imposition de son salaire entre l'Etat de résidence et l'Etat d'activité. Il est à noter que certains Etats membres de la Grande Région ont fixé des nombres maximaux de jours de travail dans la limite desquels le travailleur frontalier contribuable n'a pas d'impôt à payer dans son Etat de résidence (moins de 20 jours dans la CDI DE/LUX, 24 jours au maximum dans la CDI BE/LUX, 29 jours au maximum dans la CDI FR/LUX). Cette limitation à un nombre maximal de jours et sa prise en compte restreignent sensiblement la possibilité, pour le travailleur frontalier, d'exercer son activité en télétravail, sans être imposé dans les deux pays. On peut noter aussi que le cadre général de la fiscalité pour l'exercice du télétravail par des travailleurs frontaliers résidant en France et travaillant en Allemagne est défini très généreusement dans la CDI FR/DE comparativement aux autres Etats, avec la disposition spéciale convenue pour les travailleurs frontaliers et le seuil de 45 jours de travail par année civile.

D. Résumé et conclusion

Le télétravail fait partie d'un monde du travail en pleine mutation à l'ère numérique. L'accomplissement du travail sous forme de télétravail à temps plein ou en alternance par un travailleur frontalier dans la Grande Région offre des opportunités, mais présente aussi des risques. Les avantages du télétravail résident dans la possibilité de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale (« *work-life balance* »), de raccourcir les temps de trajet et d'éviter les difficultés de circulation dans les agglomérations urbaines. La suppression d'allers et retours entre domicile et travail représentent à la fois un gain de

¹¹⁸ Avec exemption simultanée pour cette partie en Allemagne.

¹¹⁹ Avec exemption simultanée en Belgique.



temps et une réduction des dépenses pour les télétravailleurs, d'où un allègement des nuisances écologiques et des charges financières. De plus, le télétravail permet une plus grande flexibilité dans l'organisation du travail ; il accroît le sens des responsabilités chez les télétravailleurs ainsi que leur motivation. En outre, il favorise une participation active à la vie professionnelle de certaines catégories sociales telles que les familles monoparentales, personnes à mobilité réduite ou en situation de handicap ou encore en reconversion professionnelle.

Face aux opportunités évoquées, il ne faut pas oublier que le télétravail comporte aussi des inconvénients qui peuvent conduire les télétravailleurs à renoncer à cette forme d'activité. De tels inconvénients comprennent notamment le risque d'abolition des limites du temps de travail, c.-à-d. le mélange incontrôlé et éventuellement involontaire du temps de travail et de la vie privée, ainsi que le risque de faire des heures supplémentaires « invisibles », p. ex. en cas de travail posté, de nuit, des fins de semaines ou des jours fériés dont les heures ne sont pas rémunérées. De même, le risque d'être joignable en permanence, de manquer d'échanges d'informations avec les collègues (p. ex. en cas de travail en équipe), de s'isoler socialement ou de voir ses chances de promotion professionnelle réduites peut avoir une influence négative sur la décision de se lancer dans une activité en télétravail. De plus, le télétravail ne convient qu'à certaines branches professionnelles, en particulier au secteur des services et plus spécialement aux services financiers et des assurances, ainsi qu'à l'administration publique.

Enfin, on peut constater que s'il est possible aux travailleurs frontaliers d'exercer une profession en télétravail, ils peuvent aussi, à cette occasion, perdre leur statut de travailleur frontalier avec ses particularités du point de vue du droit du travail, du droit de sécurité sociale et de la fiscalité.

Comme le montrent les remarques ci-dessus, le fait pour les travailleurs frontaliers d'exercer leur profession en télétravail les met dans des **situations juridiques complexes** en raison des incidences des dispositions internationales – surtout du point de vue des régimes d'assurances sociales et du droit fiscal – ce qui peut constituer une source de stress. **Lorsque les travailleurs frontaliers et leurs employeurs sont confrontés à différentes administrations fiscales ou caisses de sécurité sociale dans des différents pays** au sein de la Grande Région, ceci peut leur occasionner une augmentation des charges administratives qu'ils doivent alors maîtriser eux-mêmes. En tout cas, les travailleurs frontaliers et leurs employeurs qui envisagent le télétravail ont intérêt à commencer par



s'informer soigneusement sur les **conséquences juridiques des dispositions internationales**. Tel est le but du présent état des lieux.

E. Complément : le télétravail des travailleurs frontaliers en temps de pandémie de COVID-19

En raison de la situation actuelle liée à la pandémie de COVID-19 et des diverses mesures qui ont été prises pour endiguer la propagation du coronavirus, beaucoup de travailleurs frontaliers de la Grande Région travaillent de plus en plus depuis leur domicile afin de préserver leur santé et celle de leurs collègues. Soucieux que les travailleurs frontaliers puissent, dans cette situation exceptionnelle, exercer leur activité professionnelle en télétravail sans perdre leur statut de travailleur frontalier avec les particularités qui le caractérisent dans le domaine de la sécurité sociale et de la fiscalité, les pays de la Grande Région ont passé les accords suivants:

I. Accord dans le domaine de la sécurité sociale

Le **30 mars 2020**, la Commission européenne a publié une communication¹²⁰ dans laquelle ont été définies les lignes directrices concernant l'exercice de la libre circulation des travailleurs pendant la pandémie de COVID-19. Selon celles-ci, les Etats membres devraient recourir à l'**exception prévue à l'art. 16 al. 1 du règlement (CE) n° 883/2004** portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, afin de maintenir la couverture de sécurité sociale inchangée pour le travailleur concerné, malgré le **dépassement du seuil de 25 % de l'activité dans l'Etat de résidence**. Une telle exception doit être demandée par l'employeur auprès de l'Etat membre à la législation duquel le travailleur souhaite être soumis¹²¹. En pratique, cependant, la possibilité de déposer de telles demandes n'a pas été utilisée.

Les pays de la Grande Région ont alors pris, pour eux-mêmes, des mesures spécifiques:

En **Belgique**, la ministre des Affaires sociales et de la Santé publique et le ministre des Classes moyennes, des PME et des Indépendants ont décidé¹²² qu'exceptionnellement, les périodes de télétravail que des travailleurs frontaliers effectuent sur le territoire belge en raison du coronavirus ne sont pas prises en considération pour déterminer le droit de la

¹²⁰ Communication de la Commission européenne « Lignes directrices concernant l'exercice de la libre circulation des travailleurs pendant l'épidémie de COVID-19 » du 30/03.2020, C 102/12.

¹²¹ La procédure est déterminée par les art. 18 et suiv. du règlement (CE) n° 987/2009.

¹²² Voir à ce sujet la newsletter de la Chambre des salariés du Luxembourg (CSL) de mars 2020, p. 17, consultable en ligne : <https://www.csl.lu/bibliotheque/publications/a615ac950f.pdf> (consulté en dernière date le 28/04/2020).



sécurité sociale applicable et qu'elles n'ont donc **pas d'incidence sur leur affiliation aux assurances sociales**.

Le **ministère français** en charge de la sécurité sociale estime que la pandémie de COVID-19 constitue un cas de **force majeure**¹²³. Le **centre de liaison allemand Assurance maladie – Etranger** (DVKA) considère lui aussi la situation comme un cas de force majeure¹²⁴. Il en résulte que le télétravail mis en place dans ces circonstances exceptionnelles ne devrait **pas entraîner de changement d'affiliation** du travailleur concerné par rapport à son **système de sécurité sociale habituel**.

On retiendra par conséquent que les **travailleurs frontaliers de la Grande Région** qui effectuent actuellement leur travail depuis leur domicile en raison de la pandémie ne connaîtront pas de changements quant au régime de sécurité sociale qui leur est applicable. Ils **restent affiliés à la sécurité sociale dans l'Etat d'activité** où leur employeur a son siège.

II. Accord dans le domaine fiscal

Les dispositions spéciales prises en droit fiscal concernent les conventions visant à éviter la double imposition que le Luxembourg a conclues avec les pays voisins que sont l'Allemagne, la France et la Belgique. Dans ces CDI, comme il a déjà été mentionné à la **section C. IV. points 2, 3 et 4**, un nombre maximal de jours de travail autorisés a été fixé pour l'exercice de l'activité en télétravail.

1. Convention viser à éviter la double imposition (CDI) entre l'Allemagne et le Luxembourg

L'Allemagne et le Luxembourg se sont accordés¹²⁵, le **3 avril 2020**, pour que les jours de travail où les salariés exercent leur activité en télétravail depuis leur domicile en vertu des mesures prises pour lutter contre la pandémie de COVID-19 puissent être considérés comme des jours de travail effectués dans l'Etat où ils auraient exercé leur activité en temps normal. Par conséquent, les jours de travail où les frontaliers travaillent depuis leur

¹²³ Voir à ce sujet le communiqué de presse du ministère français du Travail du 19/03/2020, COVID-19 : « Situation des travailleurs frontaliers ».

¹²⁴ Voir le site du DVKA, consultable en ligne :

https://www.dvka.de/de/arbeitgeber_arbeitnehmer/coronaav.html (consulté en dernière date le 28/04/2020).

¹²⁵ Voir à ce sujet le protocole d'accord du 03/04/2020, consultable en ligne :

<https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/conventions/conv/DELUaccordAmiableSigne03042020.pdf> (consulté en dernière date le 28/04/2020).



domicile pendant la période de pandémie de COVID-19 ne doivent **pas** être pris en compte dans le **calcul à effectuer au titre de la tolérance de 19 jours** prévue dans le protocole d'accord du 26 mai 2011 entre l'Allemagne et le Luxembourg. Cette disposition temporaire s'applique **rétroactivement à compter du 11 mars 2020** jusqu'au 30 avril et elle sera prolongée automatiquement d'un mois, à moins que le protocole d'accord ne soit dénoncé par l'un des deux Etats.

Ainsi, les jours de télétravail qu'un travailleur frontalier effectue en Allemagne doivent être considérés comme effectués au Luxembourg si, en l'absence de pandémie de COVID-19, ce salarié avait effectué son travail au Luxembourg, et le salaire correspondant est effectivement imposé au Luxembourg. Ceci **vaut uniquement** pour les travailleurs qui **exercent leur activité en télétravail dans le cadre des mesures de lutte contre l'épidémie de COVID-19**. Les salariés dont le contrat de travail prévoit par principe l'exercice de l'activité en télétravail ne sont pas concernés par cette disposition.

2. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la France et le Luxembourg

Les autorités françaises et luxembourgeoises sont d'avis¹²⁶ que la situation actuelle liée au coronavirus constitue un cas de **force majeure**. Par conséquent, il a été convenu qu'**à compter du 14 mars 2020**, la présence d'un travailleur à son domicile pour y exercer son activité n'est **pas prise en compte dans le calcul de la règle des 29 jours**. Cette disposition est applicable jusqu'à nouvel ordre.

3. Convention visant à éviter la double imposition (CDI) entre la Belgique et le Luxembourg

Les autorités belges et luxembourgeoises sont également d'avis¹²⁷ que la situation actuelle liée au coronavirus constitue un cas de **force majeure**. C'est pourquoi il a été décidé qu'**à compter du 14 mars 2020**, la présence d'un salarié à son domicile, en particulier pour y effectuer du télétravail, **n'est pas prise en compte dans le calcul de la règle des 24 jours**. Cette disposition est applicable jusqu'à nouvel ordre.

¹²⁶ Communiqué de presse n° 2081/993 du ministère français de l'Economie et des Finances du 19/03/2020 : « La France s'accorde avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg pour que le maintien à domicile des travailleurs frontaliers n'entraîne pas de conséquence sur le régime d'imposition qui leur est applicable ».

¹²⁷ Voir à ce sujet la newsletter de la Chambre des salariés du Luxembourg (CSL) de mars 2020, p. 16, consultable en ligne : <https://www.csl.lu/bibliotheque/publications/a615ac950f.pdf> (consulté en dernière date le 28/04/2020).



On retiendra pas conséquent que les **travailleurs frontaliers venant d'Allemagne, de France et de Belgique** qui peuvent actuellement exercer leur activité depuis leur domicile en raison du coronavirus, donc sans se rendre au Luxembourg, et qui dépassent le nombre maximal de jours de travail autorisés en télétravail n'ont **pas à craindre que l'imposition de leur salaire soit répartie** entre l'Etat de résidence et l'Etat d'activité.



Clause de non-responsabilité

La clause de non-responsabilité s'applique aux informations contenues dans ce dossier d'expertise juridique. Les informations ont été soigneusement collectées et traduites, cependant des erreurs ne peuvent pas être exclues. La TFF 2.0 ne peut pas garantir que le contenu des liens et pages Internet mentionnés reste inchangé.

Droit d'auteur : © Task Force Frontaliers 2.0, avril 2020

Tout droit de reproduction de l'œuvre, incluant toutes ses parties, est réservé. Toute utilisation en dehors des limites étroites de la loi relative aux droits d'auteur est interdite sans autorisation préalable de la Task Force Frontaliers de la Grande Région 2.0.

Task Force Frontaliers 2.0, Avril 2020

Auteurs : Nora Benyoucef & Viviane Kerger

Ministère de l'Economie, du Travail, de l'Energie
et des Transports de la Sarre
Task Force Frontaliers 2.0
Franz-Josef-Röder-Straße 17
66119 Saarbrücken
taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de
www.tf-frontalier.eu

