

Imposition des travailleurs intérimaires français en Allemagne et en France

– Dossier d'expertise juridique–

Mai 2019



I. Exposé de la problématique

En 2017, la Grande Région a enregistré environ 232.000¹ travailleurs mobiles transfrontaliers (travailleurs frontaliers) qui résident dans un pays et qui ont un emploi dans un autre pays. Plus de la moitié des travailleurs frontaliers vient de Lorraine (France). Après le Luxembourg, l'Allemagne (Sarre et Rhénanie-Palatinat) arrive en deuxième position parmi les lieux de travail les plus attractifs pour les travailleurs frontaliers venant de France.

Le nombre de travailleurs intérimaires employés sur le marché du travail transfrontalier a lui aussi augmenté ces dernières années. Les travailleurs intérimaires ou temporaires sont des salariés que leur employeur (loueur de personnel intérimaire), dans le cadre de son activité économique, met à la disposition d'un tiers (utilisateur) pour l'accomplissement d'un travail². En 2016, d'après le rapport sur la situation économique et sociale de la Grande Région 2017/2018, réalisé pour le Comité économique et social de la Grande Région (CESGR), 40% de ces intérimaires sont employés en Rhénanie-Palatinat, à peu près 22% en Lorraine et 11% en Sarre³.

Pour accroître la mobilité des travailleurs et éviter la double imposition, de nombreuses conventions fiscales ont été conclues qui visent à empêcher que les revenus provenant d'une source soient imposés deux fois. Entre l'Allemagne et la France, pour éviter que des contribuables subissent une double imposition, il existe une convention fiscale du 21 juillet 1959 dont la version en vigueur est celle de l'avenant du 31 mars 2015 (dénommée ci-après la Convention fiscale).

Le ministère fédéral des Finances (BMF) a publié, le 30 mars 2017, une lettre⁴ concernant l'application de la compensation fiscale pour les travailleurs frontaliers selon l'art. 13a de la Convention fiscale. Cette lettre a modifié et précisé la procédure d'exonération de l'impôt allemand sur le revenu en faveur des travailleurs frontaliers venant de France. D'une part, le BMF a décidé que la procédure informelle de remboursement appliquée

¹ Rapport sur la situation économique et sociale de la Grande Région 2017/2018, Emploi et marché du travail, Marché du travail transfrontaliers, p. 59, consultable en ligne à l'adresse : https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user_upload/Berichte/WSAGR-Berichte/WSAGR_17-18_web.pdf (consulté en dernière date le 22/05/2019).

² Art. 1 al. 1 de la loi allemande sur la mise à disposition de personnel (AÜG).

³ Rapport sur la situation économique et sociale de la Grande Région 2017/2018, Emploi et marché du travail, Marché du travail transfrontaliers, p. 50, consultable en ligne à l'adresse https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user_upload/Berichte/WSAGR-Berichte/WSAGR_17-18_web.pdf (consulté en dernière date le 22/05/2019).

⁴ Lettre du BMF du 30/03/2017, IV B 3 – S 1301-FRA/16/10001:001 consultable en ligne à l'adresse : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Frankreich/2017-03-30-durchfuehrung-des-grenzgaengerfiskalausgleichs-Artikel-13-a-DBA-Frankreich.html (consulté en dernière date le 01/02/2019).



jusqu'alors en cas de demande de restitution de la retenue d'impôt allemand sur le revenu n'a plus cours à partir de la période d'imposition 2017. A la place, un travailleur frontalier venant de France qui est employé comme intérimaire en Allemagne doit désormais remettre une déclaration de revenus écrite. D'autre part, le BMF a précisé les conditions de la demande d'exonération d'impôt sur le revenu allemand pour les travailleurs frontaliers venant de France qui sont employés comme intérimaires en Allemagne et il a décidé qu'en principe, ceux-ci ne sont pas exonérés de l'impôt allemand sur le revenu.

En outre, une nouvelle réforme fiscale est entrée en vigueur en France depuis le 1^{er} janvier 2019. L'impôt sur les revenus d'activité professionnelle, en particulier sur les revenus d'un travail dépendant, ne sera plus prélevé dans l'année civile qui suit l'année de leur perception, mais par voie de prélèvements mensuels directs à la source. Cela signifie que les employeurs français ont l'obligation de prélever et de reverser chaque mois l'impôt français sur le revenu. Les frontaliers qui travaillent en Allemagne et résident en France doivent, au lieu de cela, verser mensuellement un acompte à l'Administration fiscale française par prélèvement bancaire à la source⁵.

En pratique, cela a pour conséquence que les travailleurs intérimaires français⁶ qui sont employés en particulier dans la région frontalière allemande par des entreprises d'intérim ayant leur siège en Allemagne sont actuellement imposés à la fois en Allemagne et en France et supportent ainsi chaque mois une lourde charge financière.

C'est pourquoi la Task Force Frontaliers de la Grande Région 2.0 (TFF 2.0) commence par examiner ci-après, d'une part, si l'on est réellement en présence d'une « double imposition » de ces travailleurs intérimaires et, d'autre part, quelles sont les conséquences de la modification de la procédure administrative par le BMF pour le marché du travail transfrontalier et les travailleurs frontaliers. La TFF 2.0 présente ensuite des débuts de solution possibles.

⁵ Voir les FAQ du portail « Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des comptes publics », consultable en ligne à l'adresse : <https://www.economie.gouv.fr/prelevement-a-la-source/faq-contribuable> (consulté en dernière date le 05/02/2019).

⁶ La notion „français“ doit être compris en ce sens qu'il s'agit de personnes qui ont leur résidence en France, indépendamment de savoir si elles possèdent la nationalité française.



II. Appréciation juridique

1. Est-on en présence d'une double imposition ?

Les contribuables qui exercent une activité professionnelle transfrontalière relèvent généralement de plusieurs souverainetés fiscales. La double imposition repose sur le fait que soit ces personnes résident simultanément dans deux Etats, soit elles ont des sources de revenus dans d'autres Etats que l'Etat de résidence. Dans les deux cas, chaque Etat concerné peut revendiquer son propre droit d'imposition et l'exercer envers le contribuable. On est en présence d'une double imposition **lorsque des impôts comparables ayant le même objet sont prélevés dans plusieurs Etats auprès du même contribuable et pour la même période**⁷.

Il existe entre la France et l'Allemagne une convention destinée à éviter la double imposition de certains contribuables: la convention fiscale du 21 juillet 1959, en vigueur dans la version de l'avenant du 31 mars 2015⁸ (dénommée ci-après la Convention fiscale). En principe, les revenus d'un travail dépendant sont imposés uniquement dans l'Etat d'activité⁹. Cependant, **pour les travailleurs intérimaires** qui résident dans un Etat contractant et qui sont envoyés dans un autre Etat contractant par leur entreprise de travail intérimaire, la **souveraineté fiscale**, selon l'art. 13 par. 6 de la Convention fiscale, **est attribuée aux deux Etats contractants**, donc à la fois à l'Etat d'activité et à l'Etat de résidence. Mais la **double imposition** est **évitée** en principe par l'art. 20 par. 2 let. a) aa) de la Convention fiscale en vertu duquel le montant de la retenue d'impôt allemand sur le revenu est imputé sur l'impôt français sur le revenu (**méthode de l'imputation**). La méthode de l'imputation prévoit que les revenus étrangers imposables soient pris en compte dans l'assiette de l'impôt national¹⁰. On n'est donc pas en présence d'une double imposition des travailleurs intérimaires au sens de la définition classique donnée plus haut.

⁷ Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 47ème édition 2019, lettre D, Double imposition, point 1.

⁸ J.O. = BGBl 2015 Partie II n° 31.

⁹ Art. 13 par. 1 de la Convention fiscale.

¹⁰ Voir Ackermann/Beck *in*: JUS 2015, 793, (796), Achim Fey *in*: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2019, OECD-Musterabkommen, point 6. En Allemagne, l'application de la méthode d'imputation s'effectue conformément à l'art. 34c de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (EStG).



La France a instauré le **prélèvement de l'impôt à la source** depuis le 1^{er} janvier 2019. Celui-ci a lieu de deux manières: pour les revenus perçus en France, l'employeur ayant son siège en France doit prélever l'impôt sur le revenu **en le retenant directement sur le salaire**¹¹. Pour les revenus provenant de l'étranger, le salarié doit acquitter un **acompte mensuel**¹² que le Centre des Finances publiques français encaisse par prélèvement automatique¹³. Il en résulte les changements décrits ci-après.

a) Affectation de travailleurs intérimaires français à des missions en Allemagne par des entreprises de travail intérimaire dont le siège est en France

Comme le stipule l'art. 13 par. 6 de la Convention fiscale, la souveraineté fiscale revient à la fois à l'Allemagne en tant qu'Etat d'activité et à la France en tant qu'Etat de résidence. En vertu de l'art. 38 al. 1 2^o) de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (EStG), l'entreprise étrangère de travail intérimaire a l'**obligation de retenir l'impôt allemand sur le revenu**. Par conséquent, dans le cadre de mise à disposition des travailleurs intérimaires, elle doit retenir l'impôt sur le revenu comme un employeur allemand¹⁴ et donc verser un impôt sur le revenu allemand. Ainsi, jusqu'à présent, l'entreprise française de travail intérimaire versait l'impôt allemand sur le revenu. Le salarié remettait ensuite, l'année suivante, sa déclaration de revenus en France pour l'année précédente, déclaration dans laquelle l'impôt allemand payé sur le revenu était pris en compte pour le calcul de l'impôt français restant dû sur le revenu. Du fait de l'instauration du prélèvement à la source en France, l'entreprise française de travail intérimaire doit maintenant verser aussi un **impôt français prélevé directement sur le salaire**. Il en résulte que les travailleurs intérimaires français envoyés en mission en Allemagne par une entreprise de travail intérimaire ayant son siège en France ne subissent certes pas de double imposition au sens classique du terme depuis le 1^{er} janvier 2019, puisque celle-ci est évitée au moyen d'une imputation ultérieure. Par contre, les travailleurs intérimaires sont actuellement **exposés à une double charge financière mensuelle**.

C'est pourquoi la Direction Départementale des Finances publiques (DDFIP) de la Moselle a invité, dans une **circulaire de mars 2019**, les entreprises de travail temporaire ayant leur siège en France à **cesser**, pour le restant de l'année 2019, le **prélèvement direct de**

¹¹ Art. 204 A al. 2 1^o) Code général des impôts.

¹² Art. 204 A al. 2 2^o) en lien avec l'art. 204 C Code général des impôts.

¹³ Dossier de Presse prélèvement à la source fiches pratiques pour 2019, Fiche pratique n° 17, p. 3, consultable en ligne à l'adresse : https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/PAS/dp-_pas_les_fiches_pratiques_pour_2019_v11.pdf (consulté en dernière date le 02/04/2019).

¹⁴ Thürmer in: Blümich, Kommentar zum Einkommenssteuergesetz, 145. EL décembre 2018, point 80 – 83.



l'impôt français à la source pour les travailleurs intérimaires qui sont employés par une agence de travail temporaire française ayant son siège en France et qui travaillent dans la zone frontalière allemande, et à rembourser l'impôt français déjà prélevé à la source pour les mois de janvier à mars 2019. A la place, l'impôt sur le revenu dû en France sera acquitté en totalité en 2020, avec imputation de l'impôt sur le revenu payé en Allemagne. Cette **solution temporaire** du problème de la double charge financière ne concerne cependant pas les travailleurs temporaires résidant en France qui sont envoyés en mission dans la zone frontalière allemande par une entreprise de travail temporaire dont le siège est en Allemagne. Cette catégorie de personnes doit être examinée séparément.

b) Affectation de travailleurs intérimaires français en mission en Allemagne par des entreprises de travail intérimaire dont le siège est en Allemagne

Là aussi, d'après l'art. 13 par. 6 de la Convention fiscale, la souveraineté fiscale appartient aussi bien à l'Allemagne qu'à la France. Du fait de l'instauration du prélèvement à la source en France, cette catégorie de personnes est tenue d'acquitter un acompte mensuel à l'Administration fiscale française¹⁵. Cependant, **cet acompte ne tient pas compte mensuellement de l'impôt allemand sur le revenu** qui, en Allemagne, est déjà retenu directement sur le salaire. Par conséquent, on n'est pas en présence, là non plus, d'une double imposition, car celle-ci est évitée au moyen d'une imputation ultérieure, mais par contre il s'agit là aussi d'une double charge financière mensuelle. Cette double charge financière n'est d'ailleurs pas supprimée par la circulaire de mars 2019 de la Direction Départementale des Finances publiques de la Moselle, puisque celle-ci règle uniquement le problème de la retenue directe de l'impôt à la source par des entreprises ayant leur siège en France. C'est pourquoi la DDFIP de la Moselle a décidé, dans le cas présent, que les travailleurs intérimaires qui résident en France et qui sont employés par une entreprise de travail intérimaire dont le siège est en Allemagne **peuvent pour l'instant déposer une demande de suspension de l'acompte**. À cet effet le travailleur intérimaire **doit lui-même prendre l'initiative** et doit s'adresser au Centre français des Finances publiques dont il relève avec une demande en ce sens ou qu'il la dépose en ligne sur le site www.impot.gouv.fr à l'aide de son compte personnel. Il peut demander le remboursement des acomptes déjà versés depuis janvier 2019.

¹⁵ Art. 204 A al. 2 2°) en lien avec l'art. 204 C Code général des impôts.



Conclusion intermédiaire

Pour les travailleurs intérimaires français qui sont envoyés en mission en Allemagne par des entreprises de travail intérimaires dont le siège est en France, la double charge financière est provisoirement évitée du fait de la renonciation, par la France, au prélèvement de l'impôt à la source en 2019.

Pour les travailleurs intérimaires français qui sont envoyés en mission en Allemagne par des entreprises de travail intérimaires dont le siège est en Allemagne, la France remédie provisoirement à la double charge financière en suspendant l'acompte sur demande.

Il ne s'agit là cependant que de **solutions temporaires**. Il reste donc à savoir en quoi pourrait consister un règlement pérenne du problème.

2. Particularité pour les travailleurs frontaliers: possibilité d'exonération d'impôt sur le revenu en Allemagne ?

Les deux cas précités ont cependant pour point commun que les intérimaires concernés pourraient être des travailleurs frontaliers. La Convention fiscale prévoit pour les travailleurs frontaliers, en son art. 13 par. 5, que sous certaines conditions, ceux-ci ne sont imposés que dans l'Etat de résidence. Il s'agit là d'une disposition particulière qui prime, en tant que *lex specialis*, sur la règle de l'art. 13 par. 6 de la Convention fiscale concernant les intérimaires¹⁶.

Lorsque les conditions de l'art. 13 par. 5 de la Convention fiscale sont remplies, les travailleurs frontaliers ont la possibilité de demander à être exonérés de l'impôt allemand sur le revenu, ce qui serait un moyen d'éviter la double charge financière décrite plus haut.

Les **travailleurs frontaliers** sont des personnes percevant des revenus d'un travail salarié qui sont employées dans la zone frontalière d'un Etat contractant et qui résident dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant où elles **rentrent généralement chaque jour**¹⁷. La zone frontalière dans laquelle doit se situer le lieu de travail du travailleur frontalier venant de France¹⁸ comprend toutes les communes qui se trouvent **dans une bande de 30 km** le long de la frontière¹⁹. Le salarié ne perd pas son statut de travailleur frontalier si, au cours

¹⁶ Kramer *in*: Debatin/Wassermeyer Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 par. 6, point 71.

¹⁷ Art. 13 par. 5 let. a) de la Convention fiscale.

¹⁸ Art. 13 par. 5 let. c) de la Convention fiscale.

¹⁹ Kramer *in*: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 § 5, point 61.



d'une année civile, il a été employé dans la zone frontalière et qu'il n'est pas retourné à son lieu de résidence pendant **45 jours au maximum** ou s'il a travaillé hors de la zone définie²⁰.

Les travailleurs intérimaires peuvent eux aussi profiter de cette exception, par dérogation au principe de l'art. 13 par. 6 de la Convention fiscale, et n'être imposés que dans l'Etat de résidence s'ils remplissent les conditions pour avoir la qualité de travailleurs frontaliers, en particulier s'ils sont affectés à des missions d'intérim dans la zone frontalière définie ou s'ils ne travaillent pas plus de 45 jours hors de la zone frontalière. Donc si un salarié résidant dans la zone frontalière française est envoyé en mission dans la zone frontalière allemande par un professionnel du travail intérimaire, seule la France, en tant qu'Etat de résidence, a le droit d'imposer le salaire correspondant.

Pour bénéficier de cette dérogation, les travailleurs intérimaires venant de France doivent, tout comme les travailleurs frontaliers qui ne sont pas des intérimaires, déposer une **demande d'exonération** d'impôt allemand sur le revenu auprès du Centre des Finances publiques allemand (Finanzamt). Toutefois, d'après la lettre du BMF, le travailleur intérimaire ne peut être exonéré de la retenue d'impôt sur revenu qu'**aux conditions suivantes et pour 1 an**^{21 22}:

- ✓ que la demande soit déposée au moyen du formulaire N 5011 A « Travailleurs frontaliers (qui sont des intérimaires) » dûment rempli,
- ✓ que l'intérimaire ait travaillé, l'année précédente, exclusivement pour le même employeur (professionnel du travail intérimaire) et qu'il ait également l'intention de travailler exclusivement pour celui-ci pendant l'année civile en cours,
- ✓ que l'intérimaire ait rempli, l'année précédente, les conditions pour avoir la qualité de travailleur frontalier et que l'employeur (professionnel du travail intérimaire) ait l'intention de continuer à l'employer exclusivement dans la zone frontalière pendant l'année civile en cours, et
- ✓ que l'employeur (professionnel du travail intérimaire) se soit engagé à informer le Finanzamt de l'établissement si le contrat de travail prend fin ou si l'intérimaire ne remplit plus les conditions pour avoir la qualité de travailleur frontalier.

²⁰ Kramer *in*: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, art. 13 § 5, point 59.

²¹ Les frontaliers venant de France qui ne sont pas des intérimaires sont exonérés en principe pour 3 ans.

²² Lettre du BMF du 30/03/2017, p. 3 - 4.



Si le travailleur frontalier venant de France qui est employé comme intérimaire en Allemagne change d'employeur (professionnel du travail intérimaire), il doit déposer une nouvelle demande d'exonération de retenue d'impôt allemand sur le revenu.

Le BMF estime cependant que les **travailleurs intérimaires** venant de France **ne peuvent pas être exonérés en principe**, puisque le travail intérimaire se caractérise par des changements de lieu de mission fréquents et imprévisibles, y compris hors de la zone frontalière, et que pour cette raison, les intérimaires ne remplissent pas les conditions pour avoir la qualité de travailleurs frontaliers et ne peuvent pas bénéficier de la disposition dérogatoire de l'art. 13 par. 5 de la Convention fiscale²³. Les travailleurs intérimaires français peuvent certes obtenir un remboursement de l'impôt allemand sur le revenu en déposant une déclaration de revenus comme le prévoit l'art. 46 al. 2 8°) de la loi allemande relative à l'imposition des revenus (EStG) en lien avec l'art. 50 al. 2 phrase 2 4°) b) EStG. Mais comme cette déclaration de revenus ne peut être déposée que l'année suivante de celle de la perception du salaire, les travailleurs intérimaires subissent quand même une **double charge financière mensuelle** durant l'année civile en cours. De plus, le formulaire de déclaration de revenus pour les personnes partiellement imposables n'est disponible qu'en langue allemande. Il est donc généralement difficile à remplir pour les travailleurs intérimaires français. Il n'existe pas non plus de notice explicative en français pour remplir le formulaire. Par contre, le formulaire de demande d'exonération d'impôt allemand sur le revenu (N 5011 A) est disponible en version bilingue.

D'autre part, la **condition d'exonération** posée par le BMF qui consiste pour l'intérimaire à avoir travaillé exclusivement pour le même employeur (professionnel du travail intérimaire) sans interruption pendant 12 mois l'année précédente et à continuer de travailler exclusivement pour celui-ci pendant l'année civile en cours **est impossible à remplir en pratique**. En effet, certains intérimaires sont employés moins de 12 mois par l'entreprise de travail intérimaire, notamment aussi pour éviter l'application, après une période de 9 mois, du principe d'égalité de salaire en vertu de l'art. 8 al. 4 phrase 1 de la loi allemande sur la mise à disposition de personnel (AÜG). Ainsi, les conditions posées par le BMF pour bénéficier de l'exonération sont pratiquement impossibles à remplir en général.

²³ Lettre du BMF du 30/03/2017, p. 3 - 4.



La TFF 2.0 se demande, pour cette raison, si les intérimaires résidant en France ne sont pas désavantagés, eu égard notamment aux conditions d'exonération exigées par rapport à d'autres travailleurs frontaliers français qui ont un emploi « normal », non temporaire.

3. Désavantage par rapport aux travailleurs frontaliers français qui ne sont pas des intérimaires ?

On peut se demander si la procédure du BMF constitue une atteinte à la libre circulation des travailleurs au sens de l'**art. 45 TFUE**. Comme cette procédure ne se fonde pas d'une manière ou d'une autre sur une nationalité, on n'est pas en présence d'une discrimination directe ou indirecte. Au-delà de l'abolition de toute discrimination directe ou indirecte, l'art. 45 par. 2 TFUE implique une **interdiction de limiter** la circulation, valable indépendamment de la nationalité du travailleur²⁴. Cette interdiction vise d'emblée toute disposition nationale qui, bien qu'applicable sans discrimination à raison de la nationalité, est de nature à **entraver ou rendre moins attractif** l'exercice, par un citoyen de l'Union, de cette **libre circulation des travailleurs**, garantie par le TFUE²⁵. En l'occurrence, la façon dont le BMF procède relativement aux conditions requises en matière de demande d'exonération a pour conséquence que pour des intérimaires résidant en France et envoyés en mission en Allemagne, l'activité professionnelle en Allemagne entraîne une double charge financière qui la rend moins attractive. Certains intérimaires venant de France et travaillant en Allemagne renoncent pour cette raison à accepter une mission par-delà la frontière et font ainsi un moindre usage de leur droit résultant de l'art. 45 TFUE. On est donc en présence d'une limitation. D'ailleurs on peut s'interroger si cette limitation soit justifiée. Une limitation de la libre circulation des travailleurs par des réglementations nationales peut se justifier par les mêmes motifs qu'une infraction à l'interdiction des discriminations indirectes²⁶. Les réglementations nationales qui contiennent de telles dispositions peuvent être **justifiées** lorsqu'elles sont de nature à répondre à un but légitime de protection pour des **raisons impérieuses d'intérêt général** et que dans leurs effets, elles n'outrepassent pas ce qui est nécessaire pour atteindre ce but²⁷. Le BMF invoque comme justification que les travailleurs intérimaires venant de France ne peuvent pas être exonérés en principe, puisque le travail intérimaire se caractérise par des changements de lieu de mission fréquents et imprévisibles, y compris hors de la zone frontalière. Mais

²⁴ Franzen *in*: Streinz, EUV/AEUV, 3^{ème} édition 2018, Art. 45 AEUV, point 86; CJUE, aff. C-415/93 (Bosman).

²⁵ Brechmann *in*: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV 5^{ème} édition 2016, Art. 45 AEUV, point 50.

²⁶ Franzen *in*: Streinz, EUV/AEUV, 3^{ème} édition 2018, Art. 45 AEUV, point 87.

²⁷ Franzen *in*: Streinz, EUV/AEUV, 3^{ème} édition 2018, Art. 45 AEUV, point 84.



cette justification ne répond pas à des raisons impérieuses d'intérêt général. D'après une jurisprudence constante de la CJUE, les Etats membres doivent, en matière d'impôts directs aussi,²⁸ exercer leurs prérogatives en respectant le droit de l'Union, donc aussi les libertés fondamentales²⁹. En même temps, l'ouverture du champ de protection des libertés fondamentales entraîne l'applicabilité des droits fondamentaux de l'Union³⁰. Etant donné que les **droits fondamentaux de l'Union** doivent être considérés comme une **limite aux restrictions** des libertés fondamentales, la justification prévue dans le droit de l'Union doit être interprétée à la lumière des principes généraux du droit et en particulier des droits fondamentaux³¹. Par conséquent, on peut se demander si la procédure du BMF ne constitue pas une violation du principe général d'égalité selon l'**art. 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE (CDFUE)**.

D'après la jurisprudence constante de la CJUE, ce principe interdit que des situations comparables soient traitées différemment et que des situations différentes soient traitées de la même manière, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée³². Il faut d'abord constater une inégalité de traitement entre deux catégories. Puis dans une deuxième étape, il faut examiner si les deux catégories se trouvent dans une situation comparable. Si tel est le cas, il faut se demander en troisième lieu s'il existe une justification à l'inégalité de traitement.

a) Catégories de personnes comparables ou situations comparables

Les personnes concernées ont toutes en commun de résider en France, de travailler en Allemagne et d'être partiellement imposables sur leurs revenus en Allemagne³³ (notion générique).

Le BMF considère que les travailleurs intérimaires qui résident en France et travaillent en Allemagne se caractérisent par des changements de lieu de mission fréquents et imprévisibles, y compris hors de la zone frontalière. D'autres salariés qui, sans être des intérimaires, résident en France et sont affectés à des postes de **commerciaux** en Allemagne, se caractérisent eux aussi par le fait qu'ils sont souvent affectés hors de la

²⁸ Il s'agit ici des impôts directs non harmonisés, notamment du droit d'imposer les revenus qui n'est pas régi par des dispositions de droit dérivé. Voir à ce sujet : Kokott/Dobratz, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im europäischen Steuerrecht, in Schön-Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, p. 25 et suiv.

²⁹ Elicker in: DStZ 2011, 162 (165).

³⁰ CJUE, aff. C-390/12 (Pfleger), considérant n° 35, 36.

³¹ Elicker in: DStZ 2011, 162 et suiv. ; Lehner in: IStR 2016, 265 et suiv.

³² CJUE, aff. C-50/12 (Kendrion / Commission), considérant n° 62; Graser/Reiter in: Schwarze, EU-Kommentar, édition 2019, art. 20 GRC point 3.

³³ Art. 49 al. 1 4°) EStG en lien avec l'art. 1 EStG.



zone frontalière. Puisque ces catégories de personnes sont toutes deux employées dans la zone frontalière et occasionnellement aussi hors de cette zone, elles sont comparables.

b) Inégalité de traitement

Avec sa nouvelle procédure pour les travailleurs intérimaires qui résident en France et travaillent en Allemagne, le BMF considère **a priori** que ceux-ci, en raison de leurs fréquents changements de lieu de mission, y compris hors de la zone frontalière, **n'ont pas la qualité de travailleurs frontaliers**, donc qu'ils **ne remplissent pas** les conditions requises pour être exonérés de l'impôt allemand sur le revenu dès le début de l'emploi.

Par contre, les salariés qui résident en France et qui travaillent comme commerciaux en Allemagne et y traitent aussi des commandes hors de la zone frontalière se voient reconnaître la qualité de travailleurs frontaliers et ils obtiennent facilement d'être exonérés de l'impôt allemand sur le revenu, sans avoir à remplir de conditions supplémentaires. Pourtant, chez les salariés commerciaux aussi, on ne peut généralement pas prévoir d'emblée s'ils seront employés de façon suffisante dans la zone frontalière, donc s'ils rempliront les conditions pour être reconnus comme travailleurs frontaliers et bénéficier d'une exonération. Il en résulte que ces deux catégories comparables de personnes ne sont pas traitées à égalité par la même autorité, le ministère fédéral des Finances (BMF).

c) Justification

Pour qu'une différence de traitement soit justifiée, il faut que celle-ci repose sur des raisons objectives³⁴. Il faut donc qu'existe un motif factuel, ayant un rapport avec l'objet de la mesure et justifiant que l'on traite différemment les travailleurs intérimaires, d'une part, et les salariés commerciaux d'autre part.

Dans le cas présent, le BMF n'avance pas, dans sa lettre, de raisons suffisantes et l'on ne voit d'ailleurs pas ce qui justifierait que l'on traite différemment des travailleurs intérimaires résidant en France et travaillant en Allemagne. Partir du principe que des intérimaires ne doivent pas être considérés comme des frontaliers en raison des changements fréquents de leur lieu de mission, y compris hors de la zone frontalière, donc qu'ils ne peuvent pas être exonérés de l'impôt allemand sur le revenu, revient à les désavantager par rapport aux salariés commerciaux qui travaillent eux aussi hors de la zone frontalière.

³⁴ Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Kommentar, 3^{ème} éd. 2016, art. 20, point 13-14.



En l'absence de justification, il faut considérer que l'on est en présence d'une violation de l'art. 20 CDFUE, donc que la procédure du BMF porte atteinte à la libre circulation des travailleurs selon l'art. 45 TFUE.

III. Proposition de solution

La TFF 2.0 est d'avis que les travailleurs intérimaires qui résident en France et sont affectés à des missions en Allemagne doivent être traités exactement de la même manière que les travailleurs frontaliers qui résident en France et qui ont un emploi de commercial en Allemagne. Pour obtenir une égalité de traitement au sens de l'art. 20 CDFUE, **il faut que les travailleurs intérimaires soient exonérés, sur demande, de l'impôt allemand sur le revenu** conformément à l'art. 13 par. 5 de la Convention fiscale. La remise du **formulaire N 5011A** (travailleurs frontaliers qui sont des intérimaires), d'une part, et d'autre part les nombreuses **obligations auxquelles les employeurs doivent se conformer**³⁵ permettent de **contrôler** suffisamment que les conditions de l'art. 13 par. 5 de la Convention fiscale sont effectivement remplies. L'art. 2 al. 7 de la loi allemande d'approbation de l'avenant du 31 mars 2015 à la Convention fiscale dispose que les employeurs dont les salariés sont exonérés de la retenue d'impôt sur le revenu sont tenus de dresser une liste des lieux d'activité du salarié dans la période attestée et de la joindre au compte de salaire à titre de justificatif (annexe 1). D'autre part, l'employeur ne peut s'abstenir de retenir l'impôt sur le revenu pour un travailleur frontalier français qu'aussi longtemps que les conditions de reconnaissance de la qualité de frontalier sont visiblement remplies pour cet employeur et qu'il existe une attestation d'exonération. Si le salarié perd la qualité de travailleur frontalier au cours d'une année civile en raison du dépassement de la limite des 45 jours, l'employeur est tenu de retenir *a posteriori*, lors des échéances suivantes de paiement du salaire, l'impôt sur le revenu non encore prélevé pour les périodes précédentes de paiement du salaire de cette même année civile. Il serait donc souhaitable de contrôler plus souvent que les employeurs respectent leurs obligations légales en la matière et de ne pas en répercuter unilatéralement la charge sur les travailleurs intérimaires dont l'emploi est déjà précaire.

Si les travailleurs intérimaires sont exonérés de l'impôt allemand sur le revenu, le problème de la double charge mensuelle s'en trouve durablement réglé, que l'entreprise de travail intérimaire ait son siège en France ou en Allemagne.

³⁵ Lettre du BMF du 30/03/2017, p. 5 – 6.



Pour les travailleurs intérimaires qui ont déjà payé un impôt allemand sur le revenu en Allemagne et qui en demandent le remboursement en déposant une déclaration de revenus en Allemagne, il faudrait que le formulaire prévu à cet effet et une notice explicative soient aussi disponibles en langue française, comme dans le cas du formulaire N 5011 A. Ceci permettrait de lever la barrière linguistique observée lorsqu'il s'agit de remplir l'imprimé actuel.

IV. Conclusion

- La nouvelle procédure du BMF en matière d'exonération de l'impôt allemand sur le revenu pour les travailleurs intérimaires résidant en France qui sont affectés à des missions en Allemagne constitue une inégalité de traitement injustifiée par rapport aux salariés commerciaux résidant en France et travaillant en Allemagne, donc une atteinte à la libre circulation des travailleurs au sens de l'art. 45 TFUE.
- Les travailleurs intérimaires résidant en France qui travaillent en Allemagne doivent en principe être exonérés de l'impôt allemand sur le revenu, afin d'éviter durablement la double charge financière actuelle, due en particulier à l'instauration du prélèvement à la source en France depuis le 1^{er} janvier 2019.
- La remise du formulaire N 5011 A (Travailleurs frontaliers qui sont des intérimaires) et de la liste des lieux d'activité en Allemagne du travailleur frontalier français (annexe 1) est suffisante pour prouver la qualité de travailleur frontalier de l'intérimaire résidant en France.
- Pour les intérimaires qui ont déjà acquitté un impôt sur le revenu allemand en Allemagne, il conviendrait que le formulaire de déclaration de revenus et une notice explicative correspondante soient aussi disponibles en langue française.



Exclusion de responsabilité

La TFF 2.0 décline toute responsabilité pour les informations fournies dans ce dossier d'expertise juridique. Les informations ont été soigneusement collectées et traduites. Néanmoins, le risque d'erreur ne peut pas être exclu. La TFF 2.0 ne peut pas garantir que le contenu des liens et pages Internet mentionnés reste inchangé.

Droits d'auteur : © Task Force Frontaliers 2.0, mai 2019

L'œuvre ainsi que toutes ses parties sont protégées par les droits d'auteur. Toute utilisation au-delà des strictes limites de la Loi relative aux droits d'auteur sans l'accord de la Task Force Frontaliers de la Grande Région 2.0 est illicite.



Task Force Frontaliers 2.0

Version : mai 2019

Auteurs : Viviane Kerger & Nora Benyoucef

Ministère de l'Economie, du Travail, de l'Energie et du Transport
de la Sarre

Task Force Frontaliers 2.0

Franz-Josef-Röder-Straße 17

66119 Saarbrücken

taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de

www.tf-frontaliers.eu

