

upna

Universidad Pública de Navarra
Nafarroako Unibertsitate Publikoa

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea



Euro-Institut
Pyrene

Institut universitaire de coopération transfrontalière
Instituto universitario de cooperación transfronteriza
University Institute of cross-Border cooperation

LE RÉGIME FISCAL DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS SUR LE TERRITOIRE DE L'EUORÉGION NOUVELLE-AQUITAINE, EUSKADI, NAVARRE

Dr Marina Castro Bosque (UPNA)

Dr Hugo López López (UPNA)

Dr Aitor Orena Domínguez (UPV/EHU)

Dr Céline Teyssier (UPPA, CDRE)

Coord. :

Dr Maiténa Poelemans et Dr Géraldine Bachoué Pedrouzo (UPPA, CDRE)

Juin 2025

Interreg
POCTEFA



Cofinanciado por
la UNIÓN EUROPEA

Cofinancé par
l'UNION EUROPÉENNE



Cette recherche fait partie du projet EFA54/01, cofinancé à 65 % par l'Union européenne à travers le programme Interreg VI-A Espagne-France-Andorre (POCTEFA 2021-2027). L'objectif du POCTEFA est de renforcer l'intégration économique et sociale de la zone frontalière entre l'Espagne, la France et l'Andorre.

Cette recherche s'inscrit dans le cadre du partenariat stratégique entre l'Eurorégion Nouvelle Aquitaine, Euskadi, Navarre et l'Euro-Institut Pyrène.

SOMMAIRE

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS

PROPOS LIMINAIRES

INTRODUCTION

PARTIE I. LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER

1. LA NOTION DE TRAVAILLEUR FRONTALIER
2. FORMALITÉS ADMINISTRATIVES POUR L'ACQUISITION DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL
3. CONCLUSIONS INTERMÉDIAIRES SUR LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL

PARTIE II. LE RÉGIME FISCAL DU TRAVAILLEUR FRONTALIER APPLICABLE À LA ZONE TRANSFRONTALIÈRE ENTRE LES PYRÉNÉES-ATLANTIQUES, LA NAVARRE ET LE GUIPUSCOA

1. LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DU TRAVAILLEUR FRONTALIER
2. LES PRINCIPES DE LA CONVENTION FISCALE FRANCO-ESPAGNOLE APPLICABLES À LA SITUATION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS
3. APPLICATION AUX SITUATIONS CONCRÈTES D'IMPOSITION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS ENTRE LA FRANCE ET L'ESPAGNE
4. PROBLÉMATIQUES PARTICULIÈRES DU SYSTÈME FISCAL DANS UN CONTEXTE TRANSFRONTALIER

PARTIE III. RECOMMANDATIONS RELATIVES À LA FISCALITÉ DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS DANS LA ZONE SOUMISE À L'ÉTUDE

1. PRÉSENTATION SYNTHÉTIQUE DES RECOMMANDATIONS
2. RÉCAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS

INDEX DES TABLEAUX

BIBLIOGRAPHIE

TABLE DES ANNEXES

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS

Le présent rapport participe au **projet EFA54/01**, cofinancé à 65 % par l'Union européenne à travers le Programme Interreg VI-A Espagne-France-Andorre (POCTEFA 2021-2027), et par l'Eurorégion Nouvelle-Aquitaine Euskadi Navarre (NAEN) à travers un partenariat stratégique mis en place avec l'**Euro-Institut Pyrène - institut universitaire de coopération transfrontalière**.

Il résulte d'une étude transfrontalière réalisée par un consortium d'experts universitaires transfrontaliers dans le cadre de l'Euro-Institut Pyrène, dont la mission consiste à faciliter la coopération transfrontalière, en la soutenant, en l'accompagnant et en y prenant part à travers des formations, des études scientifiques empiriques ou appliquées et des rencontres avec les acteurs des territoires. Plus précisément, l'étude a été réalisée par un collectif d'universitaires, tous titulaires d'un Doctorat en Droit, issus de l'Université Publique de Navarre (UPNA), l'Université du Pays Basque (UPV/EHU) et l'Université de Pau et des pays de l'Adour (UPPA/CDRE), mandatés par l'Euro-Institut Pyrène :

- Marina Castro Bosque, Attachée temporaire d'enseignement et de recherche en Droit financier et fiscal (UPNA)
- Hugo López López, Maître de conférences en Droit financier et fiscal (UPNA)
- Aitor Orena Domínguez, Maître de conférences en Droit financier et fiscal, qualifié pour un poste de Professeur des universités (UPV/EHU)
- Céline Teyssier, qualifiée aux fonctions de Maître de conférences en Droit privé (UPPA/CDRE)
- Maïténa Poelemans, Ingénieur de recherches (UPPA/CDRE)
- Géraldine Bachoué Pedrouzo, Maître de conférences en Droit public (UPPA/CDRE).

La présente étude correspond à un travail de recherche portant sur la fiscalité des travailleurs frontaliers à la frontière franco-espagnole. La fiscalité constitue en effet une préoccupation importante en contexte transfrontalier. Les résidents de l'Union européenne sont libres de circuler entre les États membres, notamment à des fins professionnelles. Parmi eux, les travailleurs frontaliers se déplacent dans un État ayant des frontières communes avec leur État de résidence afin d'y exercer leur activité professionnelle. Dans ce cas, les deux États peuvent prétendre au prélèvement de l'impôt sur le revenu du travailleur. La fluidité des échanges transfrontaliers s'en trouve immédiatement amoindrie et la libre circulation des travailleurs est entravée.

Le rapport se focalise sur les trois territoires qui composent l'Eurorégion NAEN, à l'origine de la commande. Pour des raisons géographiques, le champ d'étude porte sur le régime fiscal des travailleurs frontaliers résidant et travaillant sur le territoire des Pyrénées-Atlantiques, de Guipuscoa et de Navarre. Le département des Pyrénées-Atlantiques et la province de Guipuscoa sont apparus comme les seuls territoires de Nouvelle-Aquitaine et d'Euskadi méritant une attention particulière **en l'état actuel du droit fiscal franco-espagnol** (limite de 20 km à partir de la frontière).

PROPOS LIMINAIRES

L'objectif de ces propos liminaires est d'exposer quatre cas concrets soulevés à la frontière entre la France et l'Espagne, qui sont révélateurs des difficultés que les travailleurs frontaliers sont susceptibles de rencontrer au moment d'évoquer la question de la fiscalité de leurs revenus issus de leur travail.

Par ordre d'apparition :

Cas issu d'une question écrite de M. D. Poulou, Député des Pyrénées-Atlantiques, le 19 oct. 2004, QE n° 49092

Le cas : Cas d'un travailleur français, résidant en France en zone frontalière et travaillant en Espagne, à la fois en zone frontalière mais pour plus de 1/3 du temps hors de la zone frontalière et, de ce fait, ne rentrant pas tous les jours à son domicile.

Le problème : Cette personne a payé l'Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPF) en Espagne mais l'administration fiscale française, le considérant comme travailleur frontalier, a exigé de lui de payer également l'impôt sur les revenus (IR) en France.

La réponse donnée : Se basant sur la Convention fiscale bilatérale du 10 octobre 1995 et sur le fait qu'elle n'avait à ce jour pas subi de changement, le principe découlant de l'article 15§4 de la convention du 27 juin 1973 selon lequel les travailleurs frontaliers sont imposés dans leur État de résidence, s'applique. Pour bénéficier du régime de travailleurs frontalier, il est nécessaire de produire une attestation, dans ce cas le formulaire n° 5166. Ces dispositions sont d'interprétation stricte, c'est-à-dire que l'absence de retour au domicile tous les jours, doit être exceptionnelle. Or, en l'espèce ce n'était pas le cas et par conséquent, le travailleur en question ne peut pas bénéficier du régime fiscal des travailleurs frontaliers. Il était donc imposable par l'État d'exercice de son activité, en l'occurrence l'Espagne. Mais, dans ce cas précis, le salarié a été considéré comme un résident français au regard de la Convention fiscale du 10 octobre 1995 et, de ce fait, les salaires issus de l'activité en Espagne étaient également imposables en France. Afin d'éliminer les effets de la double imposition, un crédit d'impôt est en principe octroyé, égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus espagnols. Le ministre informe ensuite quant aux différents recours possibles pour cette personne si elle estime que les mesures prises par la France ou l'Espagne entraînent une imposition non conforme à la Convention (recours de droit interne et procédure amiable auprès de l'autorité compétente de son État de résidence sur le fondement de l'article 26 de la Convention de 1995).

Conclusion : Deux statuts ont vocation à s'appliquer (frontalier et non-frontalier) si les autorités fiscales de part et d'autre de la frontière ne coopèrent pas.

Cas issu d'une consultation à l'Hacienda de Guipuzkoa (les autorités fiscales du Guipuscoa), du 3/10/2008

Le cas : Une personne vit à Hendaye et travaille à Saint Sébastien (Guipuscoa). Ayant sa résidence et son travail dans la zone frontalière, la Convention fiscale franco-espagnole du 10 octobre 1995, qui détermine la qualité de travailleur frontalier, s'applique. La personne paie par conséquent ses impôts à l'État français.

Le problème : Cette personne souhaite résider en Guipuscoa. Elle ne sait pas quelles formalités elle doit accomplir sur le plan fiscal.

La réponse donnée : Plusieurs textes s'appliquent à ce cas :

- art. 12 du Protocole à la convention qui maintient l'application de l'art. 15§4 de la Convention du 27 juin 1973 ;
- art. 2 § 5 et 6 du décret foral 90/1996 du 10 décembre 1996 qui réglemente le Registre des travailleurs frontaliers ;
- application du décret foral 137/2007 si la résidence dure depuis plus de 183 jours ; sinon application de la norme forale 2/1999 pour les non-résidents.

Les formalités sont les suivantes :

- Se désinscrire du Registre des travailleurs frontaliers, via le formulaire 002 ;
- Communiquer cet élément à l'entreprise, ainsi que la date à laquelle le travailleur va résider en Guipuscoa (condition d'application ou non d'une retenue à la source) ;
- Faire la déclaration de l'année en cours en Guipuscoa la première année seulement si la condition de résident est acquise, à savoir y résider plus de 183 jours durant l'année en cours ; faire également une déclaration en France, dans tous les cas.

Conclusion : La procédure est complexe et mériterait d'être simplifiée.

Cas issu d'une question orale de M. F. Calvet, Sénateur des Pyrénées-Orientales, le 3 juin 2021, QO n°1710S, JO Sénat du 3 juin 2021, p. 3472

Le cas : de nombreux employés de l'hôpital transfrontalier de Cerdagne, situé en Espagne, à deux kilomètres de la frontière, ne résident pas dans la zone frontalière d'un rayon de 20 km de part et d'autre de la frontière, déterminée par la Convention bilatérale en matière de fiscalité entre la France et l'Espagne. Dès lors, pour quelques kilomètres, ils ne peuvent bénéficier du statut de travailleur frontalier, ce qui leur est très préjudiciable. Or, il existe un véritable bassin d'emploi de l'hôpital transfrontalier

de Cerdagne : la vallée de Cerdagne qui regroupe une population d'environ 30 000 personnes et qui s'étend au-delà des 20 km fixés par le texte de la Convention.

Le problème : le périmètre géographique prévu par la Convention fiscale franco-espagnole du 10 octobre 1995, qui détermine la qualité de travailleur frontalier, n'est pas en accord avec le bassin d'emploi de l'hôpital transfrontalier de Cerdagne.

La réponse donnée : La zone frontalière des 20 km correspond à celle déterminée également dans les conventions passées par la France avec la Belgique et l'Allemagne. En outre, il s'agit d'un cas spécifique, alors que l'extension à 30 km aurait des conséquences générales et bien plus élargies. Une révision du périmètre suppose de passer un accord bilatéral révisant la Convention, dont la ratification demandera beaucoup de temps et de volonté de la part des États.

Conclusion : La pertinence de la demande de l'extension de la zone frontalière est pleinement reconnue mais n'est pas envisagée à ce jour.

Cas issu d'une question écrite de M. J. Sol, Sénateur des Pyrénées-Orientales, le 17 avril 2025, QE n°04270, JO Sénat du 17 avril 2025, p. 1860

Le cas : Des travailleurs espagnols de l'hôpital de Cerdagne résidant dans la zone frontalière des 20 km en France ont été destinataires d'une notification de la *Agencia Tributaria* (Ndt : l'administration fiscale) leur réclamant le paiement de l'impôt sur le revenu en Espagne pour les 4 derniers exercices (2019-2023).

Le problème : Ces travailleurs avaient déjà payé leurs impôts sur le revenu en France, d'où un cas de double imposition.

La réponse donnée : L'Espagne considère qu'elle finance l'hôpital à hauteur de 60 % (et la France à hauteur des 40 % restants), et que l'hôpital est situé sur son territoire. De ce fait, les salaires de son personnel procèdent des caisses espagnoles. L'impôt qui en découle doit par conséquent y être payé.

Conclusion : À ce jour, le ministre de l'Économie interrogé n'a pas formulé de réponse.

INTRODUCTION

Le **postulat du départ** de cette étude est le suivant : une personne qui exerce son activité professionnelle en France ou en Espagne, a sa résidence habituelle dans l'autre État. Dans ce cas, les deux États peuvent prétendre au prélèvement de l'impôt sur le revenu du travailleur, ce qui constitue un obstacle pour la libre circulation des personnes, en particulier des travailleurs, premiers bénéficiaires historiques de la libre circulation dans l'UE.

Faute d'une compétence communautaire précise, le régime fiscal auquel les travailleurs frontaliers sont assujettis dans l'Union européenne renvoie entièrement à des accords bilatéraux signés entre États afin d'éviter la double imposition. Il s'agit de **conventions fiscales bilatérales**¹ signées par les États membres entre eux et/ou avec les États tiers partenaires (Suisse, Monaco...) en vue d'éviter la double imposition des revenus transnationaux. La plus récente concernant la fiscalité entre la France et l'Espagne est **la convention signée le 10 octobre 1995**, entrée en vigueur en juillet 1997, dont l'objectif est d'éviter la double imposition². La difficulté vient de ce qu'elle ne comporte pas de clause particulière pour les travailleurs frontaliers. Pour autant, les textes antérieurs, qui la complètent, mentionnent spécifiquement le cas des « **travailleurs frontaliers** » comme titulaires d'un régime spécifique les protégeant de la double imposition.

Après avoir évoqué quelques exemples de cas concrets pour mesurer l'ampleur des questionnements (**Propos liminaires**), la première étape sera de **définir le travailleur frontalier (Partie I)**. Ce travail autour de la notion conduira en particulier à s'attacher aux formalités administratives que le travailleur, s'estimant frontalier et souhaitant bénéficier du régime lié à ce statut, doit remplir auprès des autorités compétentes de chacun des territoires étudiés. Une fois la notion de travailleur frontalier franco-espagnol établie, il sera possible de **lui appliquer un régime fiscal particulier**, visant à éviter la double imposition de ses revenus liées au travail. Il faudra alors s'attacher à préciser ce régime et à en stabiliser les contours (**Partie II**). Les différents obstacles et irritants rencontrés au cours de ces deux étapes conduisent à envisager un certain nombre de pistes d'améliorations, regroupées sous forme de **recommandations (Partie III)**.

Pour compléter la présente étude, une bibliographie succincte et des documents utiles à la compréhension du sujet ont été insérés en fin de rapport.

¹ Annexe 1

² Annexe 2 et 2 bis

PARTIE I. LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER

Le travailleur frontalier est le sujet d'un régime fiscal qui se veut spécifique afin de favoriser la libre circulation des travailleurs d'un État à l'autre, en l'espèce entre la France et l'Espagne. Cela suppose de le définir, ce qui n'est pas aussi évident qu'il n'y paraît tant la notion varie et les critères la déterminant diffèrent d'un territoire à l'autre concernés par notre étude : les Pyrénées-Atlantiques, la Navarre et le Guipuscoa. Ceci amène à déterminer un concept du travailleur frontalier pour lequel il est recommandé de poser des critères uniformes (1).

Si le statut de travailleur frontalier est reconnu par les autorités fiscales compétentes des trois territoires étudiés, il l'est toutefois selon des formalités, certes proches, mais néanmoins différentes, au point de créer des situations désavantageuses pour le travailleur frontalier. Là encore, des pistes d'amélioration peuvent être suggérées, allant de l'uniformisation des démarches à un renforcement de la coopération entre les autorités administratives fiscales (2).

1. LA NOTION DE TRAVAILLEUR FRONTALIER

De manière générale, bien que cité dans différents textes, aucune définition du « travailleur frontalier » n'est donnée au niveau de l'Union européenne (1.1). La notion se retrouve néanmoins employée dans diverses branches du droit, qui contribuent à consacrer sa réalité et corrélativement l'application d'un régime spécifique (1.2). En matière fiscale, le travailleur frontalier se trouve ainsi déterminé à travers différents critères définis dans la Convention bilatérale du 10 octobre 1995, et transposés en France, en Navarre et en Guipuscoa, ainsi qu'interprétés au niveau des tribunaux compétents (1.3). Des différences qui en découlent surgissent des difficultés (1.4), conduisant à l'établissement d'une série de recommandations (1.5).

1.1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LE TRAVAILLEUR FRONTALIER

Le travailleur frontalier est une personne qui exerce son activité professionnelle dans un autre État que dans celui dans lequel elle réside. Ce qui distingue le travailleur frontalier

du travailleur migrant est le fait de résider dans un État et de travailler dans un autre, là où le migrant quitte complètement son pays d'origine pour habiter et travailler dans un pays qui n'est pas le sien, avec ou sans sa famille. Le travailleur frontalier ne doit pas non plus être confondu avec l'expatrié, qui travaille à l'étranger pour le compte de son employeur (contrat de travail lié au droit du siège de l'employeur). Le frontalier présente une double allégeance nationale, de par son lieu de résidence et de par son lieu de travail.

De manière générale, les travailleurs frontaliers résidant et travaillant dans l'Union européenne jouissent, comme tous les travailleurs migrants, du principe de non-discrimination et de l'égalité de traitement prévus pour les travailleurs se déplaçant sur le territoire de l'Union. Plus précisément, le règlement n° 1612/68 sur la libre circulation des travailleurs³ prévoit, dans son article 7, l'égalité de traitement pour toutes les conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, licenciement, réintégration professionnelle ou réemploi si le travailleur est au chômage. En matière de droit du travail, le frontalier est soumis, comme le migrant, à la législation du pays d'emploi. En vertu de l'article 7 §2 du même règlement, il bénéficie **des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les nationaux**.

De manière plus spécifique, en matière de protection sociale, les principes et régimes applicables aux travailleurs frontaliers sont, sauf dans quelques cas particuliers, les mêmes que ceux valables en général pour tous les travailleurs migrants au sein de l'Union européenne. Le règlement n° 1 408/71 de coordination des systèmes de sécurité sociale des États membres⁴, et son règlement d'application n° 574/72⁵, contiennent entre autres des dispositions spécifiques concernant certaines prestations destinées aux travailleurs frontaliers. Ces derniers se voient donc reconnaître, en principe, des avantages dont les autres migrants ne bénéficient pas, comme l'accès transfrontalier aux soins de santé. Mais les problèmes qu'ils rencontrent, eu égard à leur statut social et familial, ne sont pas nécessairement liés à leur qualité de frontaliers. Il s'agit plutôt des problèmes communs à d'autres catégories de migrants, dus notamment aux différences entre législations nationales et à l'absence totale de coordination des systèmes nationaux de régimes complémentaires non-légaux, spécialement dans le secteur des pensions, même s'il est certain que les frontaliers connaissent ces difficultés de manière exacerbée et plus urgente en raison de leur situation, en première ligne dans l'application du droit européen de la sécurité sociale.

Dans le domaine de la fiscalité, il n'existe pas de règles spécifiques pour ces travailleurs, ni dans les réglementations internes, ni au niveau européen. En 1979, la Commission européenne a présenté une proposition d'harmonisation des dispositions en matière d'impôt sur le revenu dans le cadre de la libre circulation des travailleurs au sein de la Communauté. Cette proposition posait le principe de l'imposition de tous les travailleurs frontaliers dans le pays de résidence, mais elle n'a pas abouti et a été retirée en 1992. Faute d'une compétence communautaire précise, le régime fiscal auquel les travailleurs frontaliers sont assujettis dans l'Union européenne renvoie donc entièrement à la

³ Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, JO UE, n° L 257 du 19/10/1968, pp. 2-12.

⁴ Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, JO UE, n° L 149 du 5/7/1971, pp. 2-50.

⁵ Règlement (CEE) n° 574/72 du Conseil du 21 mars 1972 fixant les modalités d'application du règlement (CEE) n° 1 408/71 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, JO UE, n° L 74 du 27/3/1972, pp. 1-83.

conclusion d'accords bilatéraux signés avec d'autres États afin d'éviter la double imposition. Il s'agit de **conventions fiscales bilatérales** signées par les États membres entre eux et/ou avec les États tiers partenaires (Suisse, Monaco...) en vue d'éviter la double imposition des revenus transnationaux.

Une **convention de double imposition** est un accord international entre deux ou plusieurs pays qui empêche leurs résidents d'être imposés deux fois sur le même revenu. Les règles qu'elle contient ont pour objectif de prévenir l'évasion fiscale et de favoriser les échanges économiques et financiers internationaux en éliminant les charges fiscales dupliquées.

Les définitions retenues par ces conventions sont plus restrictives que celles données par la réglementation européenne applicable à la protection sociale des travailleurs frontaliers. Si le travailleur frontalier désigne bien tout travailleur qui est occupé sur le territoire d'un État membre et réside sur le territoire d'un autre État membre (**critère politique**), où il retourne en principe chaque jour ou au moins une fois par semaine (**critère temporel**), le domaine de la fiscalité impose l'application d'un critère supplémentaire : le fait de résider et de travailler dans une zone frontalière *stricto sensu* (**critère spatial**). Ce critère est considéré comme un élément constitutif de la notion de travail frontalier en matière fiscale. Or, les zones frontalières concernées sont délimitées de façon variable selon les conventions bilatérales.

Il est par conséquent impossible de dégager une notion univoque contenant des critères objectifs de définition du travail frontalier⁶.

L'avis du Comité des régions du 30 septembre 2004 a mis en évidence cette situation en affirmant dans son observation 1.1.1 que : « *Selon les critères fiscaux ou de droits sociaux appliqués dans le pays de travail ou de résidence ou le statut de travailleur frontalier actif ou chômeur, la notion de travailleur frontalier reflète des réalités différentes dans chacune des régions frontalières. Par conséquent, il n'existe pas de définition généralement valable de cette notion qui tienne compte à la fois des aspects fiscaux et juridiques et des aspects sociaux.* » Il découle de ce qui précède que les notions de travailleur frontalier dans les domaines fiscal et du travail ne coïncident pas nécessairement⁷.

⁶ L'avis du 30 septembre 2004 du Comité européen des régions a reconnu cette réalité en indiquant dans son observation 1.1.1 : « En fonction des critères fiscaux ou de droits sociaux appliqués dans le pays de travail ou de résidence ou du statut de travailleur frontalier actif ou chômeur, la notion de travailleur frontalier reflète des réalités différentes dans chacune des régions frontalières. Par conséquent, il n'existe pas de définition généralement valable de ce concept qui prenne en compte à la fois les aspects fiscaux, juridiques et sociaux ». Il ajoute également : « Il n'y a pas de coordination communautaire des conventions fiscales, ni entre les conventions fiscales et les conventions sociales dans le cadre de l'activité des travailleurs frontaliers, malgré les avancées significatives dans le domaine social du règlement 1408/71 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté et du règlement 574/72 fixant les modalités d'application du règlement 1408/71 ».

⁷ Il convient de noter qu'il existe d'autres définitions dans d'autres domaines, comme la définition du travailleur frontalier dans l'art. 182 du décret royal 557/2011 du 20 avril, portant approbation du règlement

En fait, l'Union européenne elle-même a reconnu dans le document « *Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne* », élaboré par la Direction générale des Études en 1997, que « *le premier problème est lié au manque d'uniformité de la notion de travail frontalier qui, selon les critères appliqués, peut conduire en pratique à l'identification de différentes catégories de population* »⁸.

1.2. LES DIFFÉRENTES APPRÉHENSIONS DU TRAVAILLEUR FRONTALIER

La notion de « travailleur frontalier » n'est pas nouvelle. Elle apparaît comme une réalité dans plusieurs textes de l'Union européenne et dans des conventions bilatérales, que ce soit en droit du travail, (A), du point de vue des régimes de sécurité sociale (B) et bien entendu, du point de vue fiscal qui nous intéresse plus particulièrement (C). **Pour autant, la notion ne bénéficie d'aucune manière d'une définition univoque.**

A. Du point de vue du droit du travail

En France, comme en Espagne, aucune norme du droit du travail ne définit le travailleur frontalier. Cependant, la loi française n° 2022-217 du 21 février 2022 a introduit des dispositions visant à réglementer l'apprentissage transfrontalier. Selon l'article L.6235-1 du Code du travail : « *L'apprentissage transfrontalier permet à un apprenti d'effectuer une partie de sa formation pratique ou théorique dans un pays frontalier de la France.* »

Bien que la définition n'établisse pas de critère de résidence, il est entendu que la résidence est en France. Seule l'activité de formation doit se dérouler dans un pays frontalier de la France pour être qualifiée d'apprentissage transfrontalier. Lorsque la partie pratique de la formation se déroule dans le pays frontalier, le régime juridique applicable au contrat de travail, en termes de conditions de travail, de rémunération, de santé et de sécurité au travail, ainsi que de protection sociale de l'apprenti, est défini par l'accord bilatéral. Le premier accord bilatéral a été signé entre l'Allemagne et la France le 21 juillet 2023.

Entre l'Espagne et la France, dans le domaine du travail, l'Accord complémentaire sur les travailleurs frontaliers du 25 janvier 1961⁹ régit le régime des travailleurs frontaliers espagnols et français dans le cadre du traité sur le travail et l'assistance sociale.

de la loi organique 4/2000 relative aux droits et libertés des étrangers en Espagne et à leur intégration sociale, suite à sa réforme par la loi organique 2/2009, qui stipule que « le travailleur frontalier est un travailleur autorisé à exercer des activités lucratives, de travail ou professionnelles pour son propre compte ou pour le compte de tiers, dans les zones frontalières du territoire espagnol, résidant dans la zone frontalière d'un État voisin dans lequel il retourne quotidiennement. »

⁸ Direction générale des Études. *Résumé du document de travail : Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne*. Série Affaires sociales, W16A, 1997,

https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

⁹ BOE du 21 mars 1962 ; décret n° 61-1534 du 30 décembre 1961, publication de l'Accord complémentaire entre la France et l'Espagne relatif aux travailleurs, JORF 6 janvier 1962.

L'article 1 de cet accord définit les travailleurs frontaliers comme « *les ressortissants français et espagnols qui, tout en maintenant leur résidence dans la zone frontalière de l'un des deux pays, où ils retournent en principe chaque jour, sont autorisés à aller travailler, en tant que salariés, dans la zone frontalière de l'autre pays.* »

À ces fins, l'article 2 signifie que : « *Aux fins du présent Accord, sont considérées comme zones frontalières les zones ayant en principe une profondeur de dix kilomètres de part et d'autre de la frontière. La liste des communes françaises et espagnoles incluses dans ces zones est annexée au présent accord (Annexe I) et sera modifiée, si nécessaire, d'un commun accord, par échange de lettres entre les deux gouvernements* »¹⁰. Les échanges de lettres mentionnées dans la note de bas de page ont permis d'augmenter la profondeur à environ vingt kilomètres de la frontière, en indiquant également dans l'annexe la liste des communes incluses dans les nouvelles zones frontalières.

L'article 3 stipule, pour sa part, que « *les travailleurs frontaliers de chacune des parties contractantes sont autorisés à franchir la frontière à un point de passage frontalier donné pour se rendre sur leur lieu de travail et exercer leur activité professionnelle s'ils sont en possession d'une « carte de circulation frontalière » et d'un « permis de travail frontalier » conformes aux modèles figurant à l'annexe II du présent accord* ».

Cet accord bilatéral est un accord de travail et non un accord fiscal. En effet, l'échange de lettres du 3 juillet 1964, qui dresse la nouvelle liste des communes composant la zone frontalière aux fins de l'accord, précise expressément que son application est limitée exclusivement « *aux fins du travail (travail et sécurité sociale)* »¹¹.

B. Du point de vue des régimes de sécurité sociale

Au sein de l'Union européenne, conformément au Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté¹², le terme « *travailleur frontalier* » désigne « *tout travailleur qui exerce son activité professionnelle sur le territoire d'un État membre et réside sur le territoire d'un autre État membre, où il retourne en principe tous les jours ou au moins une fois par semaine ; toutefois, le travailleur frontalier qui est détaché par l'entreprise à laquelle il est normalement attaché sur le territoire du même État membre ou d'un autre État membre conserve la qualité de travailleur frontalier pendant une période n'excédant pas quatre mois, même si, pendant son séjour en tant que travailleur détaché, il n'est pas en mesure* »

¹⁰ Par l'échange de lettres entre les gouvernements d'Espagne et de France étendant les zones frontalières franco-espagnoles aux fins du travail (travail et sécurité sociale) entre les deux pays, du 3 juillet 1964 (BOE, 15 septembre 1964), de nouvelles communes ont été incluses dans les zones française et espagnole (frontière franco-espagnole). La liste des communes françaises et espagnoles figurant à l'annexe I de l'accord de 1961 est remplacée par la nouvelle liste jointe à l'échange de lettres. Par la suite, par le biais de l'échange de lettres franco-espagnol des 21 mai et 1er juin 1965 (BOE, 29 juin 1965), la commune française de Villefranque a également été incluse dans la liste des communes françaises qui avait été convenue lors de l'échange de lettres de 1964.

¹¹ Vid. DGT en réponse aux consultations V1-99 du 19 janvier 1999, V41-99 du 30 juin 1999 et 1918-99 du 20 octobre 1999.

¹² JOUE L 149 du 5 juillet 1971.

de regagner chaque jour, ou au moins une fois par semaine, le lieu de sa résidence. » Un travailleur frontalier est également un travailleur qui, en sens inverse, transfère sa résidence dans un pays voisin et continue à travailler dans son État d'origine.

Cette définition contient deux éléments :

- Élément politique : tout travailleur travaillant sur le territoire d'un État membre et résidant sur le territoire d'un autre État membre.
- Élément temporaire : retour du travailleur à son domicile, en principe tous les jours ou au moins une fois par semaine.

Toutefois, cette notion de travailleur frontalier a été définie dans un cadre spécifique - autre que celui de la fiscalité - ledit règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil précité, et ne s'applique donc à la protection sociale des travailleurs concernés qu'à l'intérieur de l'Union européenne.

Dans des termes similaires, l'article 1.f) du règlement (CE) 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004¹³ prévoit qu'un « *travailleur frontalier* » est toute personne qui exerce une activité salariée ou non salariée dans un État membre et réside dans un autre État membre où elle retourne normalement tous les jours ou au moins une fois par semaine. »

Cette définition n'a jamais été consacrée en dehors de son champ d'application. Elle reste donc liée aux régimes de sécurité sociale.

C. Du point de vue de la fiscalité

a. Considérations générales en Europe

Au vu de ce qui précède, il est nécessaire de souligner que, comme nous le verrons plus loin, dans le domaine fiscal, il n'existe pas de notion spécifique de travailleur frontalier, ni dans les législations nationales espagnole et française, ni au niveau européen¹⁴, mais une référence au règlement susmentionné.

Dans le cas de l'Union européenne, le statut de frontalier est accordé à un citoyen européen résidant dans un État membre mais qui travaille dans un autre État membre, frontalier du premier. Ce statut permet au travailleur frontalier de bénéficier des mêmes avantages, qu'ils soient sociaux ou fiscaux, que les travailleurs de l'État de résidence. Le frontalier est en effet soumis au droit du lieu d'exécution du contrat, même s'il lui est

¹³ JOUE L 200 du 7 juillet 2004, p. 1

¹⁴ En 1979, la Commission européenne a présenté une proposition visant à harmoniser les dispositions relatives à l'impôt sur le revenu dans le cadre de la libre circulation des travailleurs au sein de la Communauté européenne. Cette proposition établit le principe selon lequel tous les travailleurs frontaliers sont imposés dans le pays où ils résident. Cependant, la proposition a échoué et a été retirée en 1992.

possible de conserver sa couverture sociale sur le territoire de résidence en étant rattaché au régime de base de l'autre pays.

Lorsqu'un revenu est perçu dans le cadre d'un travail transfrontalier, plusieurs États peuvent, en vertu de leur propre souveraineté fiscale, prétendre au droit de lever l'impôt sur ce seul revenu, conformément à leur législation en la matière. Ainsi, l'État de résidence du travailleur frontalier et l'État où ce dernier est professionnellement actif peuvent tous deux aspirer à imposer son revenu. Concrètement, cela signifie que, en fonction des dispositions de chaque pays et des accords passés entre États, le travailleur frontalier peut se voir **imposé sur ses revenus dans les deux pays** ou bien dans un seul des deux. Dans le cas d'une imposition dans les deux États, le travailleur frontalier se trouverait dans une situation discriminatoire par rapport à tout autre travailleur résidant et travaillant dans le même État.

Afin d'éviter que ce revenu transnational soit imposé deux fois (double imposition), la grande majorité des États européens ont conclu des conventions fiscales bilatérales. La plupart de ces conventions sont largement inspirées du modèle proposé par l'OCDE, concernant la double imposition du revenu et du capital¹⁵. La règle générale énoncée par le modèle OCDE, au cas où une personne habite un État mais travaille dans un autre État, est celle de l'imposition dans le lieu de travail (art. 15).

Mais des exceptions sont prévues, en particulier parce que les commentaires de l'article 15 du modèle de convention (dans la version écrite en 2010) précisent « *qu'aucune disposition particulière n'est prévue en ce qui concerne l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers (...), car il est préférable que les États concernés traitent directement des problèmes résultant des conditions locales* ». Cela signifie que le statut de travailleur frontalier peut autoriser le paiement des impôts dans le pays de résidence mais aussi qu'il peut exister des exceptions selon les législations nationales.

Le règlement particulier en matière de travail frontalier, tel qu'il est proposé dans les traités interétatiques de double imposition, attribue le plus souvent le droit d'imposer à **l'État de résidence** plutôt qu'à celui du lieu du travail, dès lors que le contribuable habite la région frontalière d'un État et travaille dans la région frontalière de l'autre État, et à condition que l'intéressé revienne régulièrement à son domicile. En revanche, si le lieu de résidence et/ou celui du travail sont situés en dehors de la zone frontalière, le revenu du travail est imposé dans le pays d'emploi. Dans ce cas, le frontalier se voit retenir par son employeur, et pour le compte de l'État d'emploi, le montant de l'impôt correspondant au système prévu par la législation fiscale de ce pays. Si le foyer fiscal dispose d'autres sources de revenus dans le pays de résidence, en particulier dus au travail du conjoint ou de la conjointe, la règle du taux effectif peut trouver à s'appliquer, ce qui permet à l'État du domicile de se réserver le droit de prendre en compte le montant des rémunérations transnationales pour le calcul du taux effectif de l'impôt exigible sur les autres revenus de l'intéressé.

Il est donc difficile de donner une définition du travailleur frontalier dans le domaine de la fiscalité. Toutefois, il est possible d'identifier certaines caractéristiques sur la base des exigences développées par la pratique conventionnelle. L'Union européenne l'a de

¹⁵ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/0faf9b6c-fr.pdf

nouveau reconnu dans le document « *Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne* »¹⁶, qui stipule ce qui suit :

« Ce qui distingue le travailleur frontalier du migrant classique, c'est le fait qu'il réside dans un État et travaille dans un autre. Le migrant quitte complètement son pays d'origine, avec ou sans sa famille, pour vivre et travailler dans un pays autre que le sien. Le travailleur frontalier, quant à lui, a une double appartenance nationale, en fonction de son lieu de résidence et de son lieu de travail.

Toutefois, il est impossible de dégager une notion univoque contenant des critères objectifs pour définir le travail frontalier. En effet, cette notion recouvre des réalités différentes, selon que l'on prend en compte l'acception communautaire - énoncée notamment en matière de sécurité sociale - ou les différentes définitions contenues dans les conventions bilatérales de double imposition, valables pour la détermination du régime d'imposition des travailleurs frontaliers.

Selon la législation communautaire, le terme « travailleur frontalier » désigne tout travailleur qui travaille sur le territoire d'un État membre et réside sur le territoire d'un autre État membre (critère politique), où il retourne en principe tous les jours ou au moins une fois par semaine (critère temporel). Toutefois, cette définition qui, outre les éléments intrinsèques du déplacement du domicile vers le lieu de travail en passant une frontière, retient la condition temporaire du retour quotidien ou hebdomadaire au domicile, ne s'applique à la protection sociale des travailleurs concernés qu'à l'intérieur de l'Union européenne.

En matière fiscale, les conventions bilatérales de double imposition, qui déterminent le régime fiscal des travailleurs frontaliers, utilisent des définitions plus restrictives qui imposent également un critère spatial, selon lequel le fait de résider et de travailler dans une zone frontalière stricto sensu, indiquée de manière variable dans chaque convention, est considéré comme un élément constitutif de la notion de travail frontalier »¹⁷.

Selon cette perspective, les conventions fiscales considèrent globalement qu'un travailleur frontalier est une personne qui, vivant à proximité de la frontière, effectue son travail de l'autre côté de la frontière, en la franchissant régulièrement, quel que soit le lieu où se trouve son employeur ou son payeur¹⁸. Il en résulte que l'acquisition du statut de travailleur frontalier d'un point de vue fiscal peut varier selon les zones géographiques, **chaque pays disposant d'une définition de la zone frontalière propre à chaque portion de frontière**. Les règles et les critères que posent ces conventions varient donc d'un cas à l'autre et le cas de l'Allemagne est topique de ce point de vue, avec l'imposition du travailleur frontalier dans l'État de résidence (convention avec la France), dans l'État du lieu de travail (convention avec les Pays-Bas) ou dans les deux en même temps

¹⁶ Direction générale des Études. *Résumé du document de travail : Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne*. Série Affaires sociales, W16A, 1997, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

¹⁷ Les mots en gras sont de notre ressort.

¹⁸ De même, la consultation contraignante de la DGT V1619-09 du 9 juillet 2009 indique qu'un travailleur frontalier doit remplir les conditions suivantes : « *Quel'emploi soit exercé dans l'un des États contractants ; Que la résidence habituelle soit située dans l'autre État contractant ; Qu'il retourne normalement chaque jour dans l'État où il a sa résidence habituelle.* »

(convention avec la Suisse). Par conséquent, chacune des conventions permettant d'éviter la double imposition doit être analysée individuellement.

b. Considérations spécifiques à la frontière franco-espagnole

Pour la frontière franco-espagnole, **la convention applicable est la Convention de Madrid signée le 10 octobre 1995 entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune** (ci-après dénommée « Convention de Madrid »)¹⁹. La Convention ne contient pas de clause spéciale pour les travailleurs frontaliers, ce qui signifie qu'elle ne définit pas le travailleur frontalier, mais qu'elle traite le régime fiscal du point de vue du « résident ».

Le Protocole à la Convention, qui fait partie intégrante de cette dernière, précise que, « *jusqu'à ce que de nouvelles dispositions soient convenues entre les États contractants* », la Convention du 27 juin 1973²⁰ entre l'Espagne et la France en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune reste en vigueur. Son article 15 paragraphe 4 ne définit pas le terme de travailleur frontalier, mais précise qu'est considéré comme tel celui qui peut justifier « *de cette qualité au moyen du document frontalier créé par accord spécial entre les États contractants* ». Les personnes considérées comme travailleurs frontaliers ne sont alors imposables sur les salaires et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre « *que dans l'État contractant dont ils sont résidents* »²¹.

Au moment de la signature de la Convention de 1973, ces documents étaient la « Carte de circulation transfrontalière » et les « Permis de travail frontalier », conformément à l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France concernant les travailleurs frontaliers du 25 janvier 1961 auquel renvoie le texte de 1973 : « *les travailleurs frontaliers de chacune des parties contractantes sont autorisés à franchir la frontière à un poste déterminé pour se rendre sur leur lieu de travail et exercer leur activité professionnelle s'ils sont en possession d'une « carte de circulation frontalière » et d'un « permis de travail frontalier » conformes aux modèles figurant à l'annexe II du présent Accord* » (art. 3).

¹⁹ Convention entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Madrid le 10 octobre 1995.

²⁰ Convention entre l'Espagne et la France en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Madrid le 27 juin 1973.

²¹ Voir *infra*.

1.3. CRITÈRES D'ACQUISITION DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL

La notion de travailleur frontalier nécessite que des critères déterminants soient posés. Le travailleur frontalier entre la France et l'Espagne est ainsi sujet d'un **cadre juridique** (A), dont les critères, mal déterminés au départ et désormais obsolètes, entraînent, dans leur application, des **divergences** (B) auxquelles des **recommandations** sont proposées pour les supplanter (C).

A. Le cadre juridique

Définir les critères permettant de déterminer le « travailleur frontalier » est l'objet des conventions fiscales bilatérales, lesquelles couvrent, de manière générale, les travailleurs des deux États concernés par la convention, et, en principe, de manière plus particulière, les travailleurs frontaliers dont la situation est bien spécifique dès lors qu'ils travaillent dans un État et résident dans l'autre.

Pour acquérir le statut de travailleur frontalier, le travailleur doit répondre aux critères suivants :

1. Élément géographique :

- Résider dans la zone frontalière telle que définie par la Convention ; et
- Travailler dans la zone frontalière (en France ou en Espagne) définie par la Convention.

2. Élément temporaire : Faire un aller-retour quotidien entre sa résidence et son lieu de travail.

Dans le champ géographique de notre étude, la convention fiscale applicable est la **Convention bilatérale du 10 octobre 1995 et les textes la complétant** (a). L'application du cadre juridique qu'elle détermine est assurée par **des textes nationaux comme « foraux »** (b, c et d), mais pas toujours de concert (e).

a. La Convention bilatérale du 10 octobre 1995 et les textes complémentaires

La Convention de Madrid ne donne pas de définition du terme « travailleur frontalier », mais indique simplement qu'un travailleur frontalier est considéré comme tel s'il peut prouver ce statut au moyen du **document frontalier** établi par un accord spécifique entre

les États contractants. Les États ont la possibilité de convenir, si nécessaire, de ce document justificatif. Tel est aussi le sens de la Convention de 1973, à laquelle renvoie le texte de 1995. En effet, elle comporte une disposition permettant aux autorités compétentes²² des États contractants de déterminer, le cas échéant, les modalités d'application de l'article 15 §4 de la Convention de 1973 et, si nécessaire, de convenir du document justificatif sous la forme d'une carte frontalière. La France et l'Espagne n'ont pas convenu de nouvelles dispositions sur le régime des travailleurs frontaliers, comme le permet le protocole à la Convention, ce qui signifie que l'article 15 §4 de la Convention de 1973 reste en vigueur²³.

Peu d'éléments complémentaires sont fournis en ce qui concerne la définition même du travailleur frontalier et les critères à retenir pour vérifier cette qualité. Seul l'Accord de 1961, auquel renvoie la Convention de 1973, elle-même visée par la Convention de 1995, donne un certain nombre de précisions sur les travailleurs frontaliers. Sont ainsi considérés comme tels, à la frontière franco-espagnole, « *les ressortissants français et espagnols qui, tout en maintenant leur résidence dans la zone frontalière de l'un des deux pays, où ils retournent en principe chaque jour, sont autorisés à aller travailler, en tant que salariés, dans la zone frontalière de l'autre pays* » (art. 1^{er}).

La zone géographique est également précisée : « *sont considérées comme zones frontalières les zones qui ont en principe une profondeur de dix kilomètres de part et d'autre de la frontière. La liste des communes françaises et espagnoles incluses dans ces zones est annexée au présent Accord (Annexe I) et sera modifiée, si nécessaire, d'un commun accord, par échange de lettres entre les deux gouvernements* » (art. 2, modifié à plusieurs reprises²⁴). L'article intègre en annexe la liste des communes considérées comme incluses dans les zones frontalières de la France et de l'Espagne. Les échanges de lettres ont ensuite augmenté le nombre de communes incluses dans les zones frontalières, les étendant jusqu'à une profondeur d'environ 20 kilomètres à partir de la frontière.

Par conséquent, aux fins de la convention fiscale entre l'Espagne et la France, la notion de travailleur frontalier décrite est plutôt restrictive puisqu'elle impose, en plus, un critère territorial, selon lequel il faut résider et travailler dans une zone frontalière *stricto sensu* expressément indiquée par les autorités fiscales. De fait, cette différence de traitement entre les travailleurs résidant à l'intérieur et à l'extérieur du champ d'application territorial défini par l'Accord peut soulever de sérieux doutes quant à sa compatibilité

²² Dans le cas de l'Espagne, l'article 3, paragraphe 1, point h), de la Convention de 1995 prévoit que, sauf indication contraire du contexte de la Convention, l'expression « autorité compétente » désigne le ministre de l'Économie et des Finances ou son représentant autorisé.

²³ La situation est résumée dans la consultation de la Direction générale des impôts (DGT) n° V1611-14 du 23 juin, dans les termes suivants : « *Le paragraphe 12 du protocole à la Convention précitée maintient la validité du paragraphe 4 de l'article 15 de la Convention tendant à éviter la double imposition du 27 juin 1973 et s'exprime dans les termes suivants : Les travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité au moyen du document frontalier créé par accord spécial entre les États contractants ne sont imposables sur les salaires, traitements et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre que dans l'État contractant dont ils sont résidents. Les autorités compétentes des États contractants déterminent, le cas échéant, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent d'une manière particulière, si nécessaire, du document justificatif ayant la forme d'un document frontalier pour l'application de ces dispositions.* »

²⁴ Par échange de lettres en date du 3 juillet 1964, du 21 mai et du 1er juin 1965 entre les gouvernements d'Espagne et de France, les zones frontalières franco-espagnoles ont été étendues aux fins du travail et de la sécurité sociale entre les deux pays et de nouvelles communes ont été incluses dans les zones françaises et espagnoles, la liste figurant à l'annexe I de l'Accord ayant été remplacée par la nouvelle liste annexée aux échanges de lettres.

avec le régime des libertés fondamentales de l'Union européenne (en particulier la libre circulation des travailleurs).

Une autre difficulté tient au fait que l'Accord complémentaire de 1961 n'a absolument pas été adopté dans le champ fiscal mais dans le cadre du traité sur le travail et l'assistance sociale signé entre les deux pays le 2 novembre 1932. Il n'est donc pas certain que les définitions données soient parfaitement transposables dans le domaine de la fiscalité. Une telle insécurité juridique est peu souhaitable.

La Convention fiscale de 1995 permet d'éviter la double imposition des travailleurs frontaliers résidant et travaillant dans un périmètre de 20 km autour de la frontière franco-espagnole, à l'appui de renvois divers à la Convention de 1973, conformément à l'Accord spécial de 1961. **Le dispositif d'ensemble est toutefois peu lisible.** Il est également **assez daté** dans le sens où il ne tient pas compte de l'évolution des relations entre les deux États : plusieurs événements majeurs auraient pu fournir une occasion de préciser la définition du travailleur frontalier (adhésion de l'Espagne à la Communauté européenne, mise en place de l'espace Schengen, approfondissement des logiques d'intégration juridique européenne après les traités de Maastricht, Amsterdam, Nice et Lisbonne, traité d'amitié franco-espagnol signé à Barcelone, etc.). Cela n'a jamais été le cas.

En l'absence d'action de la part des autorités compétentes en France et en Espagne, la Députation forale de Guipuscoa, en 1996, puis la Communauté forale de Navarre, en 2011, ont réglementé cette question sur leur territoire, en établissant des conditions différentes pour l'application du régime des travailleurs frontaliers.

b. Critères pour être considéré en tant que travailleur frontalier en Navarre

En Navarre, l'arrêté foral du 29 avril 2011 réglementant la procédure et approuvant le formulaire 047 de demande de reconnaissance du statut de travailleur frontalier²⁵, qui a été publié au Journal officiel le 3 mai 2011, se fonde sur la validité de la notion de travailleur frontalier et de la délimitation de la zone frontalière contenue dans l'Accord de 1961. Ainsi, le Préambule stipule que :

« Les Espagnols et les Français qui, ayant leur résidence dans la zone frontalière de l'un des États, où ils retournent en principe chaque jour²⁶, travaillent comme salariés dans la zone frontalière de l'autre État, sont considérés comme des « travailleurs

²⁵ Annexes 3 et 4. Vid. <https://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=12474>

²⁶ La doctrine administrative considère que les personnes qui retournent à leur lieu de résidence uniquement le week-end ne bénéficient pas de cette considération. Vid. Les consultations de la Direction générale des impôts du 14 mai 2009, V1089/2009 22 mai 2009 ; V1201/2009 du 15 mars 2010 ; V0496/2010 et l'arrêt du Tribunal supérieur de justice (STSJ) des Asturies du 21 mars 2012.

frontaliers ». À cette fin, l'article 1^{er} prévoit que : « *Les personnes qui ont leur domicile fiscal en France et leur résidence habituelle dans l'une des communes de la zone frontalière française figurant sur la liste de l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France concernant les travailleurs frontaliers du 25 janvier 1961, finalisé par l'échange de lettres du 3 juillet 1964, et les accords du 21 mai et du 1^{er} juin 1965, et qui exercent leur activité salariée dans l'une des communes de Navarre figurant sur ladite liste, sont considérées comme des travailleurs frontaliers, et ne sont imposés sur les revenus obtenus au titre de cette activité que dans leur État de résidence, ces revenus n'étant pas soumis à la retenue à la source en Navarre. L'Annexe II du présent arrêté foral énumère les communes incluses dans la liste susmentionnée de l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France* ».

En résumé, pour bénéficier du statut de travailleur frontalier en Navarre, **quatre conditions cumulatives** doivent être remplies :

- Tout d'abord, les travaux doivent être effectués dans l'un des États contractants ;
- D'autre part, leur résidence habituelle doit être située dans l'autre État contractant ;
- Troisièmement, que la commune figure à l'Annexe II de l'arrêté foral de 2011 énumérant les communes incluses dans la liste susmentionnée de l'Accord complémentaire de 1961 entre l'Espagne et la France ;
- Enfin, de retourner normalement chaque jour dans l'État où ils ont leur résidence principale.

Le TEAFNA (tribunal económico-administratif de Navarre) maintient la validité de l'Accord de 1961 et la nécessité de résider et de travailler dans la zone frontalière prévue à l'article 2 de l'Accord. C'est ce qui ressort des deux décisions suivantes, rendues le 22 janvier 2007. La décision numéro 368495 stipule que :

« Il convient donc de déterminer si le travailleur M. DDD AAA est considéré comme un travailleur frontalier depuis 2005 et si l'exception susmentionnée s'applique à lui, ce pour quoi il est nécessaire de connaître les conditions à remplir pour prouver qu'il s'agit d'un travailleur frontalier. À cet effet, il convient de se référer à l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France du 25 janvier 1961, relatif aux travailleurs frontaliers, qui n'a pas été abrogé par la suite, malgré son ancienneté (les requérants affirment que cet avenant a été abrogé) [...] ».

La décision numéro 368485 stipule que :

« En l'espèce, le plaignant est un ressortissant espagnol résidant à [...], une commune qui ne figure pas dans la zone frontalière française, dans laquelle il déclare retourner chaque jour après sa journée de travail en tant qu'employé d'une société espagnole, mais son travail est effectué à Pampelune, une ville qui n'est pas incluse dans la zone frontalière espagnole, considérée dans les termes susmentionnés. Par conséquent, étant donné que toutes les circonstances pour être considéré comme un travailleur frontalier ne sont pas réunies, les dispositions du paragraphe 12 du Protocole annexé à la Convention [...] ne lui sont pas applicables [...] ».

Par la suite, une fois l'arrêté foral 59/2011 approuvé, cette position a été réitérée par le TEAFNA dans la décision de JT\2017\1233 du 25 août 2017, dans les termes suivants :

« La validité des dispositions de l'article 2 et de l'annexe I de l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France sur les travailleurs frontaliers du 25 janvier 1961 précité (expressément confirmé par l'arrêté foral 59/2011 du 29 avril du ministre régional de l'Économie et des Finances), qui délimitent la zone frontalière franco-espagnole et contiennent même **une liste des communes espagnoles et françaises incluses dans cette zone ou territoire frontalier**²⁷, ce Tribunal considère que seuls les travailleurs qui résident dans la zone frontalière de l'un de ces États et travaillent dans la zone frontalière de l'autre, comme les définit et le délimite l'Accord précité, et qui se déplacent dans l'État frontalier voisin pour y effectuer leur travail et rentrent quotidiennement chez eux à la fin de leur journée de travail, peuvent être considérés comme des « travailleurs frontaliers » au sens fiscal et, par conséquent, être imposés exclusivement dans l'État de résidence ». À la suite de ce qui précède, le Tribunal conclut que la travailleuse en question « ne sera pas considérée comme un travailleur frontalier car elle ne remplit pas la double condition que son lieu de résidence et son lieu de travail ne soient pas situés dans les communes incluses dans la zone frontalière franco-espagnole, qui sont énumérées dans l'annexe I susmentionnée ».

Le TEAFNA est allé dans ce sens dans sa décision du 27 novembre JUR\2016\105992 qui met également en évidence que, bien qu'il existe des décisions d'autres tribunaux (dont celle du Tribunal du contentieux administratif n° 1 de Pampelune/Iruña du 28 septembre 2010) et des réponses contraignantes à des consultations émises par la Direction générale des impôts de l'administration fiscale (*ad exemplum*, certaines du 19 janvier et du 20 octobre 1999) qui affirment le contraire.

Enfin, le Tribunal supérieur de justice de Navarre (TSJN - Chambre du contentieux administratif, section 1a) a rendu l'arrêt n° 378/2022 du 27 décembre (JUR\2023\121516) en déclarant que :

« Quant à laprétendue nullité de l'arrêté foral 59/2011 du ministre régional de l'Économie, elle ne peut pas non plus être retenue car, comme cela a déjà été indiqué, elle est dépourvue de toute réglementation matérielle ou substantielle, mais se contente d'établir un modèle de reconnaissance du statut de travailleur frontalier, en application stricte des dispositions de la Convention franco-espagnole de 1995 et de l'Accord complémentaire du 26 janvier 1961, reproduisant même dans son annexe II la liste des communes frontalières, tant pour la résidence que pour la prestation de services, figurant dans l'Accord complémentaire entre l'Espagne et la France de 1961, de sorte qu'aucune violation des dispositions de l'article 15.4 de la Convention franco-espagnole de 1961 ne peut être appréciée, mais plutôt, en tout état de cause, une reproduction de celle-ci »²⁸.

²⁷ Annexe 8

²⁸ Il convient de noter qu'avant l'approbation de l'arrêté foral, le TSJN avait adopté une position contraire. Ceci a été déclaré dans le STSJ de Navarre, (Chambre du contentieux administratif, Section 1a) arrêt num. 761/2007 du 28 décembre 2007 JUR\2008\108182 qui indique : « La distance de plus de 20 km entre les deux points ne peut pas faire obstacle à la reconnaissance du statut de frontalier du requérant en vertu de la Convention franco-espagnole, non pas parce qu'il a présenté le document établi par les deux pays pour prouver ce statut (feuilles 80-82, 103-106 du dossier) car ce fait (une condition de forme et non de fond) ne confère pas automatiquement ce statut, mais parce que la limite de 20 km prévue par l'Accord complémentaire de 1961 entre l'Espagne et la France et les échanges de lettres de 1964 et 1965 n'est pas limitative, mais plutôt indicative par rapport à certaines communes (« les zones frontalières au sens dudit accord - du 25 janvier 1961 - s'entendent des zones dont la profondeur est en principe de dix kilomètres de part et d'autre de la frontière », selon son article 2) peut aujourd'hui être comprise comme s'étendant à

c. Critères pour être considéré comme travailleur frontalier en Guipuscoa

Aux fins de l'accréditation du statut de travailleur frontalier, le **décret foral 90/1996 du 10 décembre**²⁹ (ci-après DF 90/1996) a créé un Registre des travailleurs frontaliers au sein du département du trésor et des finances de la Députation forale de Guipuscoa, dans lequel peuvent s'inscrire toutes les personnes ayant ce statut.

Il s'agit de personnes physiques qui remplissent les conditions suivantes :³⁰

- Qui ont leur résidence habituelle en France ;
- Qui obtiennent dans le Territoire historique de Guipuscoa des salaires, traitements ou autres rémunérations provenant de l'exercice d'un travail en tant que salarié, à l'exception des cas suivants :
 - Indemnités de présence et autres rémunérations similaires des membres des Conseils d'administration ou des assemblées en tenant lieu des sociétés résidentes ;
 - Rémunérations perçues par les fonctionnaires et agents des administrations publiques territoriales ou des personnes morales de droit public ;
 - Pensions versées pour des services rendus à des administrations publiques territoriales ou à des personnes morales de droit public, à moins qu'elles ne soient perçues par une personne physique qui n'est pas un ressortissant espagnol ;
- Qui retournent régulièrement chaque jour à leur lieu de résidence habituel.

Sur cette dernière exigence, le Tribunal supérieur de justice du Pays basque a déjà établi dans son arrêt du 6-11-2018 (rec. N° 1269/2017) qu'il n'est pas « *raisonnable de s'attendre à ce que le travailleur frontalier soit tenu dans ce cas de retourner chaque jour à son lieu de résidence habituel* », de sorte qu'il n'est pas nécessaire qu'il doive retourner chaque jour à son lieu de résidence.

Toutefois, si certaines conditions sont remplies, un travailleur frontalier qui réside en France et travaille en Guipuscoa pourrait payer l'Impôt sur le revenu des non-résidents en Guipuscoa et demander l'application du régime optionnel des contribuables résidant dans l'Union européenne, régime qui implique une imposition effective calculée selon les règles de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques, sans perdre en aucun cas son statut de contribuable à l'Impôt sur le revenu des non-résidents. Par conséquent, ils seront soumis ou redevables de toutes les obligations qui peuvent être exigées d'eux à cet égard en vertu des dispositions de la réglementation relative à l'Impôt sur les revenus des non-résidents (régime optionnel réglementé à l'article 40 de la *norme forale 16/2014 du 10 décembre, relative à l'Impôt sur les revenus des non-résidents*).

des distances pouvant être parcourues quotidiennement, telles que celle entre Hendaye et Huarte-Pamplona ».

²⁹ Annexe 5

³⁰ Article 2 du DF 90/1996.

Dans le cas du Guipuscoa, **la référence au nombre de kilomètres** est dépassée, comme l'a établi le Tribunal supérieur de justice du Pays basque dans son arrêt du 15 décembre 2004 (rec. n° 2269/2003), en soulignant que dans un arrêt précédent (rec. n° 1525/03), la chambre avait déjà conclu que la portée de l'expression « *travailleur frontalier* » visée à l'article 15.4 de la Convention du 27 juin 1993 doit être comprise comme s'appliquant aux **travailleurs qui remplissent la condition de retourner habituellement chaque jour au lieu de leur résidence principale**, « (...) *sans exigences supplémentaires, telles que le fait que les deux communes (le lieu de résidence et le lieu de travail) soient situées dans la zone frontalière définie dans l'Accord de 1961, qui considère comme telle celle qui s'étend en principe sur une profondeur de dix kilomètres d'un côté à l'autre de la frontière* ». Comme indiqué dans l'arrêt précité, cette interprétation est plus conforme à la réalité sociale, qui n'a rien à voir avec celle qui prévalait en 1961, le facteur prédominant pour conférer le statut de « *travailleur frontalier* » étant le fait qu'il retourne habituellement chaque jour à son lieu de résidence principale ».

Dans le même sens, le Tribunal économique-administratif foral de Biscaye (décision du 18 février 2010), qui « *partage les arguments soutenus par le Tribunal supérieur de justice du Pays basque en ce qui concerne la délimitation conceptuelle du terme « travailleur frontalier », dans la mesure où il comprend que, malgré l'absence de réglementation spécifique dans le Territoire historique de Biscaye, une interprétation figée dans le passé, qui ne tient pas compte des changements sociaux, de l'amélioration des voies de communication et des progrès technologiques, continuerait à maintenir la restriction de son application aux personnes résidant et travaillant dans la zone située à 10 kilomètres de la frontière, serait illogique et dépassée, contraire à une interprétation historique et téléologique. Il appartient au juge d'éviter qu'une interprétation figée dans le passé des règles ne les rende inapplicables ou ne conduise à des résultats qui nient la réalité, une réalité changeante face à laquelle les règles sont restées trop longtemps impassibles, sans les aménager de manière adéquate* ». De même, dans cette ligne, il existe plusieurs réponses à des demandes adressées à la Députation forale de Biscaye, datées du 21 décembre 2012, du 18 juin 2015, du 6 mars 2008 et du 14 juin 2005.

d. Critères pour être considéré comme travailleur frontalier en France

En application du point 12 du Protocole à la Convention de Madrid, il a été décidé, par échange de lettres en date du 19 février 1998³¹, que le travailleur frontalier qui réside en France et travaille en Espagne doit, pour bénéficier de la mise en œuvre de la Convention fiscale, remplir et produire un formulaire particulier, le **formulaire n° 5166**³². Ce document est mis à disposition par l'État étranger signataire de la Convention. Il correspond à la présentation d'une carte frontalière, nécessaire pour satisfaire au statut de travailleur frontalier au sens de la Convention. En l'absence d'un tel document, une **attestation de résidence fiscale n° 731** signée par l'administration fiscale française suffit³³.

³¹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000319-20150805>

³² Annexe 7

³³ Annexes 9 et 9 bis

Cette situation diffère de celle observable à la frontière entre l’Espagne et le Portugal, dont l’accord définit très simplement le travailleur frontalier comme une personne qui tire sa rémunération d’un emploi dans l’un des deux États et qui a sa résidence habituelle dans l’autre, où elle retourne normalement chaque jour. L’accord avec la France, lui, se limite à considérer comme travailleur frontalier une personne qui peut prouver ce statut au moyen des documents frontaliers créés par l’accord spécial passé entre les États contractants.

e. Tableau comparatif

Tableau 1 : Résumé des situations couvertes et non couvertes par le statut de travailleur frontalier dans le cadre des accords franco-espagnols

Espagne/France		Zone frontalière		En dehors de la zone frontalière	
		Résider	Travailler	Résider	Travailler
Zone frontalière	Résider				
	Travailler				
En dehors de la zone frontalière	Résider				
	Travailler				

- Situations couvertes par le statut de travailleur frontalier
- Situations non couvertes par le statut de travailleur frontalier

B. Les problématiques dérivant de la notion de travailleur frontalier

L'absence de définition, critères et modalités précises d'application, ainsi que l'absence de mise à jour du dispositif nuisent à la lisibilité de l'ensemble. Ceci se reflète à travers les différents points problématiques dégagés dans les développements qui suivent.

a. La notion de « travailleur frontalier » recouvre des réalités différentes

Selon que l'on considère l'acception de l'Union européenne, énoncée notamment en matière de protection et sécurité sociale, ou celle des différentes conventions bilatérales de double imposition, valables pour la détermination du régime fiscal applicable aux travailleurs frontaliers, la notion de travailleur frontalier est diverse.

Un premier problème renvoie donc au **manque de qualification uniforme du travailleur frontalier** qui, suivant les critères retenus, peut conduire, dans la pratique, à **l'identification de différentes catégories de population**.

b. Le manque de lisibilité de la notion de travailleur frontalier retenue en matière fiscale entre la France et l'Espagne

L'application actuelle de la notion de travailleur frontalier, faite par déduction de ce qui figure aux articles 1 et 2 de l'Accord complémentaire de 1961, est **très contestable d'un point de vue juridique**, tout d'abord en raison des doutes sur la validité de l'Accord dans son propre domaine, à savoir le travail, mais également parce que la Convention sur la double imposition ne fait pas référence à l'Accord de 1961 à cette fin, ni à la notion de travailleur frontalier en matière fiscale.

c. La diversité des critères selon les zones étudiées

La Convention fiscale de 1995 s'applique aux **travailleurs frontaliers résidant et travaillant dans un périmètre de 20 km autour de la frontière franco-espagnole**, à l'appui de renvois divers à la Convention de 1973, conformément à l'Accord spécial de

1961. Mais l'absence de définition, critères et modalités précises d'application ainsi que le défaut de mise à jour du dispositif nuisent à la lisibilité de l'ensemble. À titre d'exemple, la Navarre et le Guipuscoa n'appliquent pas de la même manière les critères déterminés par le texte de 1961. Plus précisément, si la Navarre les applique à la lettre, au risque de porter atteinte aux principes fondamentaux et en particulier à la libre circulation des travailleurs, le TSJPV souhaite quant à lui **s'affranchir** de dispositions à ce jour obsolètes et, à la fois, étendre le bénéfice du statut de travailleur frontalier au-delà des 20 kilomètres et supprimer la liste exhaustive des communes rentrant dans le périmètre des « zones frontalières ». Cet affranchissement sur l'un des territoires mais pas sur les autres place le travailleur frontalier dans une situation d'incertitude juridique peu souhaitable.

d. Les problématiques posées par l'élément géographique sur le changement de résidence

Quant à l'élément géographique, la résidence dans la zone frontalière pose la question du **changement de résidence** (déménagement, changement de situation familiale suite à une séparation ou un divorce), notamment par rapport à la définition de la zone frontalière (liste des communes dans un rayon de 20 km), difficulté qui peut être aggravée par la tension immobilière existante, notamment au Pays basque français. Par ailleurs, comme l'atteste la jurisprudence espagnole (voir arrêt n° 368485), le travail dans la zone frontalière pose la question des **travailleurs mobiles**, c'est-à-dire ceux dont le lieu de travail se trouve dans la zone frontalière, mais qui, en raison de leur activité, sont obligés de travailler en dehors de la zone frontalière.

e. L'inadéquation du critère des allers-retours sur les nouvelles formes de travail

En ce qui concerne l'élément temps, le critère de retour pose la question du **télétravail**, une question nouvellement apparue, qui n'existait pas au moment de la signature des conventions fiscales entre la France et l'Espagne.

Comme le montre le tableau comparatif n° 1 (p. 21), seules quelques situations transfrontalières entrent dans le champ d'application de la Convention fiscale de 1995. Les critères pour bénéficier du statut de travailleur transfrontalier étant très restrictifs, **peu de situations sont finalement couvertes par ce statut.**

C. Les recommandations liées au statut de travailleur frontalier franco-espagnol, en tant qu'élément déclencheur d'un régime fiscal particulier

Recommandation 1	<p>Préciser la définition du travailleur frontalier :</p> <ul style="list-style-type: none">• Soit en disposant d'une définition européenne globale du travailleur frontalier, qui uniformise les définitions exclusivement applicables jusqu'ici au champ fiscal, au domaine du droit du travail ou à celui de la protection sociale → Une nouvelle réglementation européenne sur le travailleur frontalier dans l'Union devrait être adoptée. Pour que les instances européennes (Commission européenne, Parlement européen, Conseil de l'UE, Comité européen des régions, Comité économique et social) prennent conscience de l'urgence à uniformiser la définition du travailleur frontalier, un lobbying auprès de ces instances pourrait être réalisé par l'Eurorégion NAEN, relayée par d'autres organisations telles que la MOT, l'ARFE, la CTP, les bureaux de représentation des collectivités infra-étatiques à Bruxelles, Bihartean, etc.• Soit en dégageant une notion univoque du travailleur frontalier sur la frontière franco-espagnole, contenant des critères objectifs de définition du travail frontalier → Une révision de la Convention fiscale bilatérale de 1995 serait de ce point de vue bienvenue, mais la procédure de révision reste somme toute assez lourde. Un échange de lettres entre les autorités nationales compétentes pourrait alléger la procédure, tout en permettant une nouvelle interprétation commune de ce qu'il convient d'entendre par travailleur frontalier sur la frontière franco-espagnole.
-------------------------	---

Sur le fond, les difficultés liées à la définition du travailleur frontalier tiennent à l'existence de **critères relativement restrictifs** et dont la mise en œuvre n'est pas nécessairement très souple. Une réforme de ces critères serait bienvenue. La deuxième recommandation va dans ce sens.

Recommandation 2

Étendre le champ d'application *ratione personae* de la Convention fiscale de 1995 et de ses textes complémentaires.

La définition du travailleur frontalier visée par la Convention fiscale de 1995 et les textes complémentaires applicables à la frontière franco-espagnole, souffre de la mise en œuvre de critères géographiques/territoriaux (20 km, liste limitative de communes) et de critères temporels (183 jours) entendus trop restrictivement (*quid* de la résidence à 21 km ou sur une commune non identifiée sur la liste ; *quid* du travailleur en télétravail sur les 183 jours imposés ?). Certains travailleurs ont ainsi le sentiment de vivre une situation transfrontalière, sans que le statut de frontalier leur soit reconnu.

→ Une révision de ces critères devrait permettre de reconnaître davantage de statuts de travailleurs frontaliers, en conférant une qualité transfrontalière à des cas aujourd'hui exclus du champ d'application de la Convention fiscale et des textes complémentaires.

- **S'agissant du critère territorial, en amplifiant la zone géographique concernée pour définir le travailleur considéré comme frontalier** → Plusieurs options, non excluantes les unes des autres, sont envisageables : mettre fin au système de liste des communes concernées ou réviser cette liste de façon à l'étendre et à la mettre à jour ; imposer une zone kilométrique de 30 à 50 km ; limiter la durée du voyage aller-retour entre la résidence et le lieu de travail (3 heures dans le cas franco-suisse).
- **S'agissant du critère temporel, en prévoyant un seuil journalier incompressible mais suffisamment large pour considérer un travailleur comme frontalier** → Ce pourrait être le cas pour les travailleurs qui exercent ponctuellement des activités hors de la zone frontalière (cas franco-luxembourgeois) ou qui ne rentrent pas quotidiennement chez eux (cas franco-allemand, cas hispano-portugais). Cette solution permettrait de régler certaines difficultés liées au télétravail.

Un échange de lettres entre les Ministères des affaires étrangères des deux États suffit.

2. FORMALITÉS ADMINISTRATIVES POUR L'ACQUISITION DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL

Comme cela a été décrit précédemment, le statut de travailleur frontalier suppose la réunion de plusieurs critères. Les divergences dans l'interprétation et l'application de ces critères ont fait l'objet de recommandations en vue de simplifier et élargir l'acquisition du statut à la frontière franco-espagnole. Cela étant dit, la reconnaissance de ce statut reste le fait des autorités fiscales compétentes, lesquelles ne l'octroient qu'après l'accomplissement **d'une procédure administrative spécifique**. En raison d'un système bilatéral inabouti décrit dans les développements précédents, les démarches diffèrent d'un territoire à l'autre, sans que la coopération administrative entre les autorités fiscales compétentes de part et d'autre de la frontière permette d'y remédier (2.1.). Il est recommandé, principalement, de simplifier les démarches administratives et d'améliorer la coopération administrative en la matière (2.2.).

2.1. LA DIVERSITÉ DES FORMALITÉS ADMINISTRATIVES

Il n'existe pas de procédure administrative commune entre les autorités fiscales compétentes des territoires étudiés. Chacune d'entre elles applique des textes différents et le travailleur frontalier exécute des formalités différentes selon qu'il réside en Navarre (A), en Guipuscoa (B) ou en France (C).

A. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en Navarre

Les exigences et les documents nécessaires à la reconnaissance du statut de travailleur frontalier sont détaillés à l'article 2 de l'arrêté foral du 29 avril 2011 : *«L'administration fiscale de Navarre reconnaîtra le statut de travailleur frontalier, sur demande présentée sous la forme approuvée dans le présent arrêté foral, lorsque les conditions établies dans la Convention entre le Royaume d'Espagne et la République française en vue d'éviter la double imposition, dans l'Accord complémentaire et dans les échanges de lettres indiqués dans l'article précédent seront remplies, et pour lesquelles la documentation suivante sera jointe :*

(a) Attestation délivrée par l'autorité française compétente indiquant le lieu de résidence habituelle en France.

b) Attestation délivrée par l'autorité fiscale française compétente, attestant de la résidence fiscale en France au sens de la Convention entre le Royaume d'Espagne et la République française en vue d'éviter la double imposition.

c) Attestation délivrée par la personne ou l'entité pour laquelle le travail est effectué en tant que salarié en Navarre, indiquant l'adresse du centre de travail où le travailleur fournit ou va fournir des services. »

En outre, en ce qui concerne l'accréditation du statut de travailleur frontalier, l'article 6 stipule que : « *Le travailleur frontalier doit prouver à l'employeur qu'il a été reconnu comme travailleur frontalier, ainsi que ses renouvellements, au moyen de la décision qui lui a été notifiée ou de l'attestation délivrée par l'administration fiscale de Navarre [...]* ».

Pour ce faire, il faut présenter une demande de reconnaissance du statut de travailleur frontalier, formulaire 047 de l'administration fiscale de Navarre.

Conformément à l'arrêté foral du 29 avril 2011, au vu des documents présentés comme indiqué dans la section précédente, l'administration fiscale rendra une décision indiquant si le travailleur a ou non le statut de travailleur frontalier. Si trois mois se sont écoulés depuis la demande sans que le travailleur et l'employeur n'aient été informés de la décision, il est entendu que le statut de travailleur frontalier n'a pas été reconnu.

En cas de reconnaissance du statut de travailleur frontalier, celle-ci est valable jusqu'au 31 décembre de l'année en cours, ou de l'année qui suit le dépôt de la demande si celle-ci a été déposée après le 1^{er} octobre, à condition que les exigences accréditées soient maintenues. Si le travailleur souhaite que son statut de travailleur frontalier soit renouvelé, il doit prouver, pour chaque année civile, qu'il remplit toujours les conditions requises en présentant la demande et les documents susmentionnés.

La demande de renouvellement est introduite au mois d'octobre de l'année précédant l'année sur laquelle porte le renouvellement. Si deux mois se sont écoulés depuis la date d'introduction de la demande de renouvellement sans que le travailleur et l'employeur aient été notifiés de la décision, la reconnaissance du statut de travailleur frontalier peut être considérée comme renouvelée pour un an, tant qu'ils n'ont pas été notifiés, le cas échéant, de la décision de refus de renouvellement.

Le travailleur doit informer l'administration fiscale de Navarre et l'employeur et, le cas échéant, présenter une nouvelle demande de reconnaissance du statut de travailleur frontalier, en cas de changement de la commune de résidence principale, de la résidence fiscale ou de la prestation de travail en tant que salarié, que ce soit en raison d'un changement de centre de travail ou d'un changement d'employeur.

À cette fin, le travailleur frontalier doit accréditer auprès de l'employeur la reconnaissance du statut de travailleur frontalier, ainsi que ses renouvellements, au moyen de la décision qui lui a été notifiée ou de l'attestation délivrée par l'administration fiscale de Navarre. Cette dernière peut être demandée oralement, par écrit ou par voie électronique.

Tableau 2 : Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir en Navarre pour être considéré comme travailleur frontalier

CADRE JURIDIQUE	FORMALITÉS DE RECONNAISSANCE DU TRAVAILLEUR FRONTALIER		
	Autorités compétentes	Demande de reconnaissance de statut	Décisions des autorités compétentes
<p>Convention 1995 et ses textes complémentaires 1973, 1961</p> <p>Arrêté foral 29.04.2011 : Activité en Espagne, résidence en France, les deux communes dans la liste des communes de l'annexe II de l'AF, un retour normalement tous les jours dans le lieu de résidence</p>	<p>Administration fiscale de Navarre https://www.hacienda.navarra.es</p> <p>Le cas échéant, Centre des finances publiques, Biarritz</p>	<p>Formulaire 047 (Les documents suivants doivent être fournis : - Attestation délivrée par l'autorité française compétente indiquant le lieu de résidence habituelle en France, - Attestation délivrée par l'autorité fiscale française compétente attestant de la résidence fiscale en France au sens de la Convention entre le Royaume d'Espagne et la République française tendant à éviter la double imposition, - Attestation délivrée par la personne ou l'entité pour laquelle l'activité salariée est exercée en Navarre, indiquant l'adresse du centre de travail où le travailleur fournit ou fournira ses services)</p> <p>Formulaire 5166 (Les documents suivants doivent être fournis : - Demande du travailleur contenant la déclaration de travail en Espagne, la déclaration de résidence en France, le retour quotidien, - Attestation de l'employeur, - Attestation de l'administration fiscale française dans le ressort de laquelle est domicilié le travailleur)</p>	<p>Reconnaissance du statut par l'administration fiscale de Navarre dans un délai de 3 mois. Sans notification, il n'y a pas de reconnaissance.</p> <p>Dans le cas d'une reconnaissance, elle est valable jusqu'au 31 décembre de l'année en cours ou de l'année qui suit le dépôt de la demande si celle-ci a été introduite après le 1^{er} octobre.</p> <p>Renouvellement, chaque année, avec justification (mêmes documents et demande de renouvellement en octobre de l'année précédente à laquelle le renouvellement se réfère), dans un délai de 2 mois.</p> <p>Chaque changement doit être communiqué à l'administration fiscale de Navarre et à l'employeur.</p>

B. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en Guipuscoa

Conformément à l'article 3 du décret foral 90/1996, les personnes qui remplissent les conditions requises pour bénéficier du statut de travailleur frontalier et qui souhaitent faire valoir ce statut auprès de la Direction générale des impôts et des finances afin d'appliquer les dispositions de l'article 15, paragraphe 4, de la Convention entre l'Espagne et la France sont tenues de s'inscrire au Registre des travailleurs frontaliers susmentionné en remplissant le formulaire 002³⁴.

³⁴ Annexes 6 et 6 BIS ; Arrêté foral 65/2023 du 8 février, approuvant le formulaire 002 pour la demande d'inscription, de modification et de radiation du Registre des travailleurs frontaliers et fixant le lieu et le délai de présentation de cette demande :
<https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/0/OF+65-2023+%282%29.pdf/78211fae-2ad7-0e14-733c-ab15838de79a?t=1677136787215>

Pour s'inscrire, le travailleur frontalier doit joindre « *les documents suivants* » : a) *Attestation délivrée par l'autorité française compétente, indiquant le lieu de résidence habituelle en France* ; b) *Attestation délivrée par l'autorité française compétente, indiquant que le revenu du travail obtenu en Guipuscoa est soumis à l'impôt en France* ; c) *Attestation délivrée par la personne ou l'entité pour laquelle le travail est fourni en tant que salarié en Guipuscoa, indiquant ses nom et prénom ou sa raison sociale, sa carte d'identité ou son numéro d'identification fiscale, l'adresse fiscale et le revenu brut versé au travailleur frontalier sur une base hebdomadaire ou mensuelle, y compris les rémunérations en nature, ainsi que les cotisations de sécurité sociale versées* ».

Une fois la demande d'inscription au Registre déposée, le Service de gestion des impôts directs procède, après avoir vérifié que les conditions requises sont remplies, à l'inscription correspondante au Registre. Lorsque le statut de travailleur frontalier est établi, les salaires et rémunérations perçus dans un État ne sont imposables que dans l'État contractant dont ils sont résidents. En d'autres termes, ils ne seront pas soumis à l'impôt dans le pays où ces émoluments sont perçus et, par conséquent, ne pourront pas faire l'objet d'une retenue à la source.

L'inscription au Registre des travailleurs frontaliers susmentionné aura les effets suivants³⁵ : a) Le revenu du travail obtenu en Guipuscoa par le travailleur frontalier ne sera pas soumis à l'impôt ; b) La personne ou l'entité qui verse au travailleur frontalier le revenu du travail susmentionné ne sera pas tenue d'effectuer une quelconque retenue ou un quelconque paiement sur celui-ci.

La Députation forale de Guipuscoa, et plus précisément le Service de gestion des impôts directs, après avoir vérifié l'inscription au Registre des travailleurs frontaliers, délivre une attestation en faveur du demandeur qui servira à accréditer son statut de travailleur frontalier auprès de tiers à des fins appropriées, cette inscription prenant effet à compter de la date à laquelle le permis de résidence habituelle en France devient valide³⁶.

Ce Registre des travailleurs frontaliers a été créé dans le Territoire historique de Guipuscoa ; toutefois, il n'existe pas de registre de ce type en Alava ou en Biscaye et, par conséquent, en l'absence d'un tel registre et de l'attestation délivrée pour accréditer la condition de travailleur frontalier, celle-ci peut être accréditée par tout moyen de preuve. C'est ce qu'a établi le Tribunal supérieur de justice du Pays basque dans son arrêt du 15 décembre 2004 (rec. n° 2269/2003). Dans le même ordre d'idées, l'arrêt du Tribunal supérieur de justice du Pays basque du 19 janvier 2005 (rec. no. 2271/2003) ; ainsi que la décision du Tribunal économique-administratif de Biscaye (décision du 18 février 2010), qui se fonde à son tour sur le STSJPV du 26 février 2001. Il est également possible de dire que la question ne se pose pas dans les mêmes conditions dès lors que les deux provinces citées se situent au-delà des 20 km prévus par la Convention fiscale bilatérale de 1995.

Tableau 3 : Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir en Guipuscoa pour être considéré comme travailleur frontalier

³⁵ Article 3 du DF 90/1996.

³⁶ Article 3 du DF 90/1996.

CADRE JURIDIQUE	FORMALITES DE RECONNAISSANCE DE TRAVAILLEUR FRONTALIER		
	Autorités compétentes	Demande de reconnaissance de statut	Décisions des autorités compétentes
<p>Convention 1995 et ses textes complémentaires 1973, 1961</p> <p>Décret foral 90/1996 du 10.12.1996 : Résidence en France, Revenus en Guipuscoa, Retour habituel/quotidien en France</p>	<p>Dans l'un des Bureaux du citoyen du Département du Trésor et des Finances (Saint-Sébastien, Azpeitia, Bergara, Eibar, Irun) ; également en ligne (Tolosa)</p> <p>Le cas échéant, Centre des finances publiques, Biarritz</p>	<p>Formulaire 002 : Registre des travailleurs frontaliers (demande d'immatriculation accompagnée des documents suivants) : - Attestation délivrée par l'administration fiscale française, du lieu de résidence habituelle en France, -Attestation délivrée par l'administration fiscale française, de l'imposition en France des revenus du travail obtenus en Guipuscoa, - Attestation, par la personne ou l'entité pour laquelle le travail est effectué en tant que salarié en Guipuscoa, indiquant ses nom et prénom, son numéro d'identification fiscale, son domicile fiscal, les revenus bruts versés au travailleur frontalier sur une base hebdomadaire ou mensuelle, y compris les rémunérations en nature, et les cotisations de sécurité sociale versées). L'inscription au Registre des travailleurs frontaliers prend effet à la date du début de validité du titre de séjour habituel en France. La demande d'enregistrement peut être introduite à tout moment.</p> <p>Formulaire 5166 (Les documents suivants doivent être fournis : - Demande du travailleur contenant la déclaration de travail en Espagne, la déclaration de résidence en France, le retour quotidien, - Attestation de l'employeur, - Attestation de l'administration fiscale française dans le ressort de laquelle est domicilié le travailleur)</p>	<p>Le service d'administration des impôts directs, après avoir vérifié que les conditions d'enregistrement sont remplies, procède à l'enregistrement de la mention correspondante dans le registre.</p> <p>Il délivre un certificat d'enregistrement qui sert de preuve de son statut de travailleur frontalier à toutes fins utiles vis-à-vis des tiers.</p> <p>L'inscription au Registre des travailleurs frontaliers prend effet à la date du début de validité du titre de séjour habituel en France.</p>

C. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en France

Du côté français de la frontière, les formalités administratives ne sont pas du tout similaires, mais suivent néanmoins la même logique que celles prévues du côté espagnol. En application du point 12 du protocole, il a été décidé, par échange de lettres en date du 19 février 1998³⁷, que le travailleur frontalier qui réside en France et travaille en Espagne doit remplir et produire le formulaire n° 5166³⁸ pour bénéficier de la mise en œuvre de la Convention fiscale.

Le formulaire comprend trois volets :

- *1^{er} volet : le travailleur frontalier remplit dans le même volet, une demande sollicitant une attestation d'exonération certifiant que les rémunérations versées par l'employeur espagnol ne sont pas soumises à l'impôt espagnol, et une déclaration attestant travailler en Espagne et indiquant son lieu de résidence.*

³⁷ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000319-20150805>

³⁸ Annexe 7

- 2^{ème} volet : l'employeur remplit une attestation certifiant l'exactitude de la déclaration du salarié (volet 1) et indiquant la rémunération perçue par le travailleur frontalier.
- 3^{ème} volet : l'administration fiscale française remplit une attestation certifiant le lieu de résidence et la qualité de travailleur frontalier au sens de l'article 12 du protocole de la Convention fiscale franco-espagnole.

Concrètement, le travailleur frontalier remplit le premier volet du formulaire. Il transmet le formulaire dans son ensemble à son employeur, qui remplit le deuxième volet. Enfin, le travailleur remet le tout à l'administration fiscale dont il relève en France afin d'obtenir l'attestation d'exonération fiscale, à savoir le troisième volet. L'administration conserve un exemplaire du formulaire et restitue le second exemplaire au travailleur qui le remet à son employeur espagnol. Dès possession par l'employeur de l'attestation d'exonération, celui-ci doit s'abstenir de retenir l'impôt espagnol pour les périodes de paiement indiquées dans l'attestation.

Le certificat est délivré pour un an, sauf en cas de changement d'employeur, auquel cas la demande doit être renouvelée.

Tableau 4 : Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir dans les Pyrénées-Atlantiques pour être considéré comme travailleur frontalier en vue d'une exonération d'imposition

CADRE JURIDIQUE	FORMALITES DE RECONNAISSANCE DE TRAVAILLEUR FRONTALIER		
	Autorités compétentes	Demande de reconnaissance de statut	Décision des autorités compétentes
Convention 1995 et ses textes complémentaires 1973, 1961 Échange de lettres du 19.02.1998	Centre des finances publiques, Biarritz Le cas échéant, services fiscaux de Navarre ou de Guipuscoa	Formulaire 5166 (Volet 1 rempli par le travailleur certifiant l'exonération d'imposition des revenus en Espagne, l'emploi en Espagne et la résidence en France ; volet 2 rempli par l'employeur certifiant l'emploi en Espagne et le montant des rémunérations ; volet 3 rempli par le fisc français certifiant le lieu de résidence et la qualité de travailleur frontalier)	Décision prise par l'administration fiscale française. Attestation valable un an. Demande de renouvellement tous les ans ou si changement de situation

D. Tableau récapitulatif des formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier

Tableau 5 : Formalités administratives liées au statut de travailleur frontalier

Formalités <i>Territoire</i>	Acquisition					Renouvellement
	Autorités compétentes	Format	Documents à fournir			
			Par le salarié	Par l'employeur	Par les services fiscaux	
En Navarre	Administration fiscale de Navarre	Décision d'accréditation	Attestation de résidence habituelle en France délivré par l'autorité compétente	Attestation de travail en Navarre	Attestation de résidence fiscale en France	Annuelle, au cours du mois d'octobre de l'année précédente
En Guipuscoa	L'un des Bureaux du citoyen du département du Trésor et des finances de Guipuscoa	Inscription sur le Registre et délivrance d'une attestation d'accréditation	Attestation de résidence habituelle en France délivrée par l'autorité compétente	Attestation d'emploi et déclaration de revenus	Attestation de revenus de source gipuzkoane imposés en France	Nouvelles procédures uniquement en cas de changement de circonstances, auquel cas le changement doit être effectué dans un délai d'un mois
En France	Centre des finances publiques (Biarritz)	Certificat d'exonération	Déclaration par le travailleur du lieu de travail et de résidence	Certificat attestant de la déclaration de l'employé et de la déclaration de revenus	Attestation fiscale certifiant le statut de travailleur frontalier	Attestation de durée annuelle, renouvellement en cas de changement d'employeur

Ce tableau fait prendre conscience des différences qui existent entre les trois territoires, tant au niveau des formalités à accomplir pour obtenir le statut de travailleur frontalier qu'au niveau des formalités de renouvellement de ce statut, ce qui peut entraîner un certain nombre de difficultés. Par exemple, le tableau montre que les services fiscaux de Navarre et de Guipuscoa ne demandent pas les mêmes documents à présenter que les services fiscaux français. Pour la Navarre, le travailleur frontalier doit obtenir une attestation de résidence fiscale en France, tandis que pour le Guipuscoa, il doit obtenir des mêmes services fiscaux une attestation des revenus de source gipuzkoane imposés en France.

De même, s'agissant des démarches à accomplir pour obtenir un renouvellement du statut, il est évident que les formalités exigées chaque année génèrent une charge administrative importante aussi bien pour le travailleur que pour son employeur et les services fiscaux, dès lors que la situation du travailleur frontalier n'a pas été modifiée.

2.2. RECOMMANDATIONS CONCERNANT LES FORMALITÉS ADMINISTRATIVES NÉCESSAIRES À L'ACQUISITION ET AU RENOUVELLEMENT DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL

Sur la base de ces résultats, un ensemble de mesures est recommandé :

<p>Recommandation 3</p>	<p>Harmoniser les démarches administratives en vue de prouver le statut de travailleur frontalier.</p> <p>→ L'article 12, paragraphe 4, du Protocole à la Convention de 1995 prévoit cette possibilité : « <i>Les autorités compétentes des États contractants déterminent, en tant que de besoin, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent d'une manière particulière, si nécessaire, du document justificatif ayant la forme d'un document frontalier pour l'application de ces dispositions</i> ». À l'heure actuelle, rien n'a été fait en ce sens et il n'existe pas de document accréditant le statut de frontalier, ce qui crée une insécurité juridique et des situations d'imposition non conformes à l'esprit de la Convention de double imposition en ce qui concerne les travailleurs frontaliers.</p> <p>Il est donc nécessaire d'harmoniser les exigences en matière d'enregistrement et les documents requis pour faciliter la preuve du statut de travailleur frontalier et obtenir la reconnaissance fiscale du statut de travailleur frontalier.</p> <ul style="list-style-type: none">• Mettre en place une carte transfrontalière, ou permis de travail frontalier, ou document équivalent. → Cette proposition se situe au moment de l'octroi du statut de travailleur frontalier. L'harmonisation des formalités administratives en vue d'obtenir le statut de travailleur frontalier conduit à concrétiser la mise en place du document d'accréditation envisagé par la Convention fiscale.
--------------------------------	---

Ce document serait unique, quel que soit le territoire frontalier où le statut est demandé. Ce document pourrait prendre la forme d'une carte transfrontalière (à l'instar d'une carte d'identité ou d'un pass transfrontalier), sous format papier ou digital. Sa délivrance par les autorités administratives compétentes (*Haciendas Forales*, Centres des finances publiques) permettrait de faciliter l'identification et la régulation des travailleurs frontaliers, tout en améliorant la coordination entre les services fiscaux et du travail compétents de part et d'autre de la frontière.

Si la création d'une carte transfrontalière ou d'un document équivalent nécessite des accords interinstitutionnels spécifiques entre les territoires frontaliers et implique davantage de bureaucratie dans la mise en œuvre, elle pourrait représenter une avancée significative dans la gestion des travailleurs frontaliers et dans la sécurisation de leur situation particulière.

- **Supprimer l'obligation qui incombe aux travailleurs frontaliers de fournir annuellement à leur employeur une attestation d'exonération.**

→ Même si le statut de travailleur frontalier a été octroyé ou reconnu une première fois, il doit être prouvé chaque année. La procédure est donc lourde et répétitive et il n'existe aucune démarche simplifiée pour ce renouvellement à la frontière franco-espagnole, contrairement à d'autres frontières (franco-allemande, franco-suisse).

La suppression de cette formalité obligatoire permettrait d'alléger les démarches pour le travailleur frontalier.

À défaut de suppression totale de cette formalité, un allègement de la procédure est recommandé. Il pourrait être considéré que le renouvellement est automatique dès la deuxième année dès lors que le travailleur frontalier fournit à son employeur son avis d'imposition de l'année précédente établi dans son État de résidence fiscale (cas franco-suisse). Il pourrait être envisagé également que le certificat attestant de la qualité de travailleur frontalier est valable pour une période prédéfinie (période de 3 ans dans le cas franco-allemand), sauf changement de situation.

Recommandation 4	<p>Créer un registre commun des travailleurs frontaliers.</p> <p>→ L’octroi d’une carte transfrontalière ou d’un permis de travail frontalier, tout comme l’allègement des procédures de renouvellement de ce statut, seraient grandement facilités par la tenue d’un registre commun des travailleurs frontaliers. La définition du travailleur frontalier, précisée comme cela a été recommandé précédemment sur la base de critères clairs et élargis par rapport à la définition actuelle, devrait en faciliter la mise en place. Les autorités administratives et organismes publics chargés des données liées au travail (ex : France Travail, <i>Haciendas Forales</i>, etc.) pourraient ainsi créer, sur la base de critères identiques, une entrée « transfrontalière » dans leurs propres registres ou un nouveau registre spécifique au transfrontalier.</p> <p>Au-delà d’un suivi plus efficace de la main d’œuvre dans la région transfrontalière, ce registre faciliterait les échanges d’informations sur la fiscalité et le travail, améliorerait la coordination fiscale franco-espagnole (cf recommandations de la Partie 2) et, tout simplement, rendrait plus efficace le système de non-double imposition des travailleurs frontaliers à la frontière franco-espagnole.</p>
-------------------------	---

3. CONCLUSIONS INTERMÉDIAIRES SUR LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL

La première Partie de la présente étude a fait apparaître des difficultés pour définir le travailleur frontalier franco-espagnol.

La Convention fiscale de 1995 permet d’éviter la double imposition des travailleurs frontaliers résidant et travaillant dans un périmètre de 20 km autour de la frontière franco-espagnole, à l’appui de renvois divers à la Convention de 1973, conformément à l’Accord spécial de 1961, qui s’applique à la fiscalité du travailleur frontalier à la frontière franco-espagnole, essentiellement par déduction et en raison d’un renvoi réalisé par la Convention de 1973, elle-même évoquée par le Protocole à la Convention de 1995 sur les doubles impositions.

Le dispositif juridique d'ensemble est peu lisible et l'absence de définition claire, de critères précis et de modalités déterminées ne permettent pas d'y remédier.

Le travailleur pouvant postuler à ce statut se retrouve ainsi dans une situation d'insécurité juridique dans laquelle il risque d'être imposé deux fois. Certaines personnes se voient même exclure, en pratique, de la qualification de travailleur frontalier, tout en ayant le sentiment de répondre à la définition.

Or, de cette définition, dépend le **régime fiscal applicable (Partie II)**.

PARTIE II. LE RÉGIME FISCAL DU TRAVAILLEUR FRONTALIER APPLICABLE À LA ZONE TRANSFRONTALIÈRE ENTRE LES PYRÉNÉES-ATLANTIQUES, LA NAVARRE ET LE GUIPUSCOA

Lorsqu'un revenu est perçu dans le cadre d'un travail transfrontalier, plusieurs États peuvent, en vertu de leur propre souveraineté fiscale, prétendre au droit de lever l'impôt sur ce seul revenu, conformément à leur législation en la matière. Ainsi, l'État de résidence du travailleur frontalier et l'État où ce dernier est professionnellement actif peuvent tous deux aspirer à imposer son revenu. Concrètement, cela signifie que, en fonction des dispositions de chaque pays et des accords passés entre États, le travailleur frontalier peut être **imposé sur ses revenus dans les deux pays** ou bien dans un seul des deux.

Dans le cas d'une imposition dans les deux États, le travailleur frontalier se trouverait dans une situation discriminatoire par rapport à tout autre travailleur résidant et travaillant dans le même État. Afin d'éviter que ce revenu transnational soit imposé deux fois (double imposition), la grande majorité des États européens ont donc conclu des **conventions fiscales bilatérales**.

La **convention fiscale du 10 octobre 1995 applicable entre la France et l'Espagne** concerne les personnes considérées comme résidentes d'un État contractant ou de l'un de ces deux États. D'après l'article 4 §1, une personne physique est considérée comme résidente d'un État contractant lorsqu'elle se trouve assujettie à l'impôt dans cet État, à raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue. Sur ce point, l'article 4 §2 prévoit des critères subsidiaires permettant de résoudre le cas de double résidence si l'assujettissement à l'impôt ne peut suffire. Ces critères sont : un foyer d'habitation permanent (il s'agit, par exemple, du lieu de situation du conjoint ou des enfants) ; l'État où la personne possède le centre de ses intérêts vitaux (tant professionnels que privés) ; l'État dans lequel elle séjourne de façon habituelle (notion de 183 jours de présence physique sur le territoire au cours d'une année fiscale) ; à défaut, l'État dont elle possède la nationalité.

Le système de la Convention fiscale prévoit que les salariés pouvant justifier de leur qualité de travailleur frontalier sont imposés dans leur **pays de résidence**. Pour bénéficier de ce régime, il faut donc :

- Résider dans la zone frontalière française ou espagnole (sur le territoire d'une commune située dans un rayon de 20 kilomètres à partir de la frontière) ;
et
- Travailler dans la zone frontalière respectivement espagnole ou française (sur le territoire d'une commune dans un rayon de 20 kilomètres de la frontière).

Dès lors que la personne est considérée comme travailleur frontalier, l'imposition en France ou en Espagne dépendra de sa **résidence fiscale** (1). La Convention fiscale du 10 octobre 1995 contient alors des **principes et règles d'imposition** qui sont spécifiquement applicables à ce travailleur frontalier (2). L'étude d'un certain nombre de **situations concrètes d'imposition** révèle néanmoins des difficultés que l'état actuel du droit ne permet pas de résoudre facilement (3). De manière générale, le **système fiscal** observable dans le contexte transfrontalier franco-espagnol, y compris du point de vue du positionnement des services fiscaux, reste largement perfectible (4).

1. LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DU TRAVAILLEUR FRONTALIER

Les États, dans l'exercice de leur souveraineté fiscale, ont le pouvoir d'imposer des impôts sur la base de divers critères de rattachement. Les deux principaux critères généralement utilisés sont la résidence (lien personnel ou subjectif) et la territorialité (lien objectif). Par conséquent, dans le premier cas, toute la richesse et tous les revenus obtenus par le contribuable seront imposés, quel que soit l'endroit où ils ont été obtenus, alors que, dans le second cas, l'imposition sera limitée à la seule richesse générée sur le territoire d'un État particulier. Il est donc nécessaire de déterminer à quel moment une personne est résidente sur le territoire d'un État donné, afin de l'imposer sur l'ensemble de ses revenus mondiaux.

1.1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DANS LES TERRITOIRES COUVERTS PAR L'ÉTUDE

A. Détermination de la résidence fiscale en Navarre

Il découle de cette disposition qu'un contribuable donné doit remplir les obligations découlant de cet impôt devant l'administration fiscale correspondant au lieu où se trouve sa résidence habituelle au cours de chaque exercice. En ce qui concerne la détermination de la résidence habituelle³⁹, l'article 8 de la Convention économique entre la Navarre et l'État établit le domicile fiscal. La Convention prévoit que les contribuables ayant leur

³⁹ La résidence habituelle en Navarre est considérée comme une résidence en Espagne. En d'autres termes, le pouvoir fiscal de la Navarre est limité par l'extension territoriale des impôts du régime commun.

résidence habituelle sur le territoire espagnol ont leur résidence habituelle en Navarre, conformément aux critères d'application successifs suivants :

- Critère de résidence effective : résidence sur le territoire de Navarre pendant un plus grand nombre de jours au cours de la période d'imposition.

C'est-à-dire en cas de séjours dans la Communauté autonome de Navarre de plus de 183 jours par an, en considérant que la période fiscale coïncide avec l'année civile (la date de régularisation étant le 31 décembre). À cette fin, les absences temporaires sont prises en compte⁴⁰.

Jusqu'à preuve du contraire, une personne physique est considérée comme demeurant sur le territoire de Navarre lorsque sa résidence habituelle s'y trouve (présomption *iuris tantum*). Dans la pratique, il a été considéré que les déclarations des contribuables sont présumées véridiques, ce dont on peut déduire que l'administration qui entend contester la résidence déclarée doit apporter un élément qui jette un doute sur le respect correct par le contribuable de son obligation⁴¹. Il faut donc garder à l'esprit que la détermination de la résidence habituelle est une question de fait qui doit être prouvée par tout moyen de preuve valable en droit⁴². Dans les affaires relatives au domicile des personnes physiques qui ont fait l'objet d'une décision de la Commission d'arbitrage de Navarre (CAN), il convient de faire une distinction entre :

- Indications de grande valeur : elles sont généralement décisives dans l'accord de la CAN, comme le témoignage des voisins, des employés, des administrateurs ; la consommation d'eau, d'électricité, de téléphone ; l'affiliation à un centre de santé ; la présence d'employés de maison ; ou d'autres éléments extérieurs de la propriété (boîte aux lettres, sonnette, enseignes).
- Indications de valeur moyenne : utilisés en complément des indices ci-dessus. Il s'agit de l'adresse indiquée sur les documents (carte d'identité, comptes bancaires, sécurité sociale), du lieu d'utilisation des cartes de crédit, de l'adresse postale, de l'activité sociale (club ou casinos, abonnement à une salle de sport ou abonnement à la presse locale), de l'activité professionnelle exercée, de l'emplacement des biens immobiliers ou de l'emplacement des succursales des comptes bancaires.
- et des indications de peu de valeur : elles ne permettent pas de déterminer la résidence habituelle, comme le séjour dans une maison de retraite, le lieu de résidence des membres de la famille, le lieu d'immatriculation des véhicules, le recensement, la résidence civile, la déclaration du contribuable ou les déclarations des détectives privés.

⁴⁰ Décision de la Commission d'arbitrage de Navarre (CAN) du 2 octobre 2007, conflit 2/2004.

⁴¹ À cet effet, le Commission d'arbitrage de Navarre a estimé que « le calcul de la permanence des absences temporaires, auquel se réfère l'article 7.2 de l'accord économique, ajoute un élément subjectif ou intentionnel à l'élément objectif de la permanence sur l'un ou l'autre territoire, de telle sorte qu'une personne qui réside dans un certain lieu ne cesse pas de l'être parce qu'elle n'y reste pas la majeure partie de l'année, si ses absences temporaires n'entraînent pas un changement du centre de ses relations vitales ». Vid. Décisions CAN 25 25, 2009, 30, 2010, 39, 2011, 45/ 2012.

⁴² L'évaluation des preuves est effectuée conformément aux règles de la LEC. Les critères de preuve ne sont, en principe, pas limitativement définis.

Ainsi, la simple inscription au registre de recensement n'est pas, en soi, une preuve suffisante de la résidence et du séjour habituel dans une localité donnée, pas plus que le fait de transférer le domicile fiscal dans un lieu spécifique⁴³.

- Critère du centre des intérêts économiques : lorsqu'il n'est pas possible de déterminer la résidence selon le critère précédent, une personne physique est considérée comme ayant sa résidence habituelle en Navarre si c'est dans ce territoire que se trouve son centre d'intérêts principal, celui-ci étant considéré comme le territoire où est obtenu l'essentiel du revenu imposable au titre de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques.⁴⁴
- Lorsque la résidence ne peut être déterminée sur la base des critères susmentionnés, les contribuables sont considérés comme ayant leur résidence habituelle en Navarre lorsqu'il s'agit du territoire de leur dernière résidence déclarée aux fins de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques.

Par conséquent, le contribuable est considéré comme résident habituel dans le territoire où il a passé le plus grand nombre de jours au cours de la période d'imposition, sachant que, pour déterminer cette période de résidence, il est tenu compte des absences temporaires. Bien qu'il existe une présomption de résidence là où se trouve la résidence habituelle du contribuable, cette présomption cessera de s'appliquer du fait de la résidence du contribuable dans un territoire différent. Ce n'est que s'il n'est pas possible de déterminer la résidence en appliquant le critère de la permanence qu'il convient d'appliquer le critère de la localisation du centre principal des intérêts.

Enfin, s'il n'est pas non plus possible d'établir la résidence du contribuable au moyen de ce deuxième critère, le contribuable doit déposer sa déclaration fiscale sur la base de la dernière résidence qu'il a déclarée aux fins de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques⁴⁵. Par conséquent, si, conformément aux critères susmentionnés, le contribuable avait sa résidence habituelle dans la Communauté autonome de Navarre au cours de l'exercice, l'imposition de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques pour ces années correspondrait aux autorités fiscales de la Communauté autonome de Navarre⁴⁶. Dans le cas contraire, si la résidence habituelle du contribuable est située en Espagne, l'Impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année en question sera prélevé par l'administration fiscale de l'État et le contribuable devra remplir les obligations découlant de cet impôt auprès de l'Agence nationale d'administration fiscale (*Agencia Estatal de Administración Tributaria*).

⁴³ Administration fiscale. N° consultation 390/2020, 17/03/2021.

⁴⁴ En ce qui concerne le « centre d'intérêt principal », la question a été soulevée de savoir si l'assiette imposable se réfère à celle déclarée ou à l'assiette normative, c'est-à-dire celle qui, selon les règles applicables en matière d'Impôt sur le revenu des personnes physiques, aurait dû être appliquée. À cet égard, la CAN (2/2004) a déclaré que « de l'avis de cette Commission d'arbitrage, les principes de sécurité juridique et de respect de la légalité exigent que « l'assiette imposable » soit interprétée comme se référant à l'assiette imposable normative et non à l'assiette imposable déclarée ».

⁴⁵ À cet effet, l'article 43, paragraphe 2, de la Convention stipule que les changements de résidence visant à obtenir une imposition effective plus faible sont sans effet.

⁴⁶ À cet égard, il convient de souligner que le fait qu'une personne soit considérée comme résidente fiscale en Navarre ne détermine, en principe, que la compétence de la Communauté forale pour percevoir l'impôt, mais pas nécessairement l'application de la législation forale de Navarre. Et il se peut que la réglementation à appliquer soit celle en vigueur sur le territoire commun. Pour déterminer la réglementation applicable, il faudra tenir compte des règles propres à chaque impôt et non des règles de la Convention économique.

B. Détermination de la résidence fiscale en Guipuscoa

En ce qui concerne la détermination de la résidence principale, l'article 3 de la norme forale 3/2014 du 17 janvier, relative à l'Impôt sur le revenu des personnes physiques dans le territoire historique de Guipuscoa, établit ce qui doit être considéré comme une résidence habituelle. Il découle de cette disposition que pour qu'une personne soit fiscalement résidente en Guipuscoa, il faut soit qu'elle y passe plus de jours que dans les autres territoires basques pendant l'année fiscale ; soit que le centre principal de ses intérêts économiques (hors revenus financiers) y soit localisé ; soit, à défaut, que ce soit le dernier lieu déclaré comme résidence pour l'impôt. Des critères spécifiques s'appliquent si la personne réside en Espagne moins de 183 jours par an ou si son conjoint non séparé et ses enfants résident en Guipuscoa (présomption de résidence).

C. Détermination de la résidence fiscale dans les Pyrénées-Atlantiques

En France, pour entrer dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire pour être considéré comme résident fiscal en France, certains critères doivent d'abord être remplis au regard de l'existence d'un domicile fiscal en France ou sur la base des seuls revenus de source française pour les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France (article 4 A du Code général des impôts (CGI)).

En vertu de l'article 4 B du CGI, « *sont considérées comme des personnes ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a). Les personnes dont le domicile ou la résidence habituelle se trouve en France ; b). Les personnes qui exercent une activité professionnelle en France, qu'elles soient salariées ou non, sauf si elles peuvent prouver que cette activité est exercée à titre accessoire ; c). Les personnes qui placent la France au centre de leurs intérêts économiques.* Par ailleurs, selon l'article 4 B du CGI, le domicile fiscal est défini selon trois critères alternatifs : un critère personnel (le foyer en France), un deuxième critère de nature professionnelle (l'activité professionnelle en France) et un dernier critère de nature économique (le centre des intérêts économiques en France). Pour être considéré comme fiscalement domicilié en France, il suffit de remplir un seul des trois critères.

En ce qui concerne le critère personnel, le foyer est généralement compris comme le lieu de résidence habituelle, à condition qu'il ait un caractère permanent. Ainsi, le foyer fiscal est la résidence où vit normalement la famille et où elle se réunit, même si le contribuable, pour des raisons professionnelles, doit résider temporairement ou la majeure partie de l'année dans un autre lieu (CE, 23 avril 1958, n° 37792). En ce qui concerne la condition de résidence principale, elle est considérée comme remplie lorsque les contribuables séjournent sur le territoire français pendant plus de 6 mois au cours de l'année de référence et qu'ils y sont personnellement présents.

S'agissant du critère de l'activité professionnelle, le domicile fiscal s'apprécie pour les salariés en fonction du lieu où l'activité est effectivement et régulièrement exercée, tandis que pour les travailleurs indépendants, il s'apprécie en fonction d'un point de référence stable, tel qu'un établissement stable ou une exploitation, dès lors que l'essentiel des bénéfices y est rattaché (BOI-IR-CHAMP-10, n° 190). Par ailleurs, pour caractériser le domicile fiscal, l'activité professionnelle doit être exercée à titre principal, entendue comme celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps et d'efforts, même si elle ne représente pas la majorité de ses revenus (BOI-IR-CHAMP-10, n° 220).

Le critère économique permet de rattacher le domicile fiscal en France aux personnes dont le centre des intérêts économiques est situé sur le territoire français. Par application d'un ensemble d'indices, la jurisprudence a considéré que le cas d'un contribuable qui a acquis en France un appartement pour son usage personnel et un autre pour l'usage de son fils, qui a des comptes bancaires pourvus de fonds, qui a investi dans diverses entreprises, même s'il a conservé une résidence et un bureau d'affaires au Caire, doit être regardé comme caractérisant l'existence d'un centre d'intérêts sur le territoire français (CE 25 janvier 1978, n° 95424).

En résumé, sous le critère de l'activité économique ou du centre d'intérêt économique, certaines personnes peuvent être fiscalement domiciliées en France, c'est-à-dire assujetties à l'impôt sur le revenu, dès lors qu'elles perçoivent des revenus de source française.

D. Comparaison de la détermination de la résidence fiscale dans les trois territoires

Tableau 6 : Comparaison de la résidence fiscale

Critères Provinces	Critère personnel	Critère professionnel	Critère économique	Autres critères
Navarre	Résidence habituelle		Centre d'intérêts économiques	(i) Dernière résidence déclarée (ii) Lieu de résidence du conjoint et des enfants mineurs
Guipuscoa			Centre d'intérêts économiques	(i) Dernière résidence déclarée (ii) Lieu de résidence du conjoint et des enfants mineurs
Pyrénées-Atlantiques		Lieu d'exercice effectif et régulier de l'emploi ou établissement stable pour une activité indépendante Centre d'intérêt économique	Centre d'intérêts économiques	

1.2. CONSIDÉRATIONS SPÉCIFIQUES SUR LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS DANS LES TERRITOIRES COUVERTS PAR L'ÉTUDE

Les différentes règles établies précédemment en vue de déterminer la résidence fiscale dans les territoires couverts par la présente étude doivent être évaluées conformément au regard de la Convention fiscale franco-espagnole destinée à éviter la double imposition des revenus de certaines personnes, en particulier des travailleurs frontaliers. Autrement dit, conformément aux principes liés à la hiérarchie des normes, la Convention fiscale de Madrid prévaut sur les règles de droit interne. **Ainsi, la notion de résidence établie dans les conventions prévaut sur la notion de domicile fiscal prévue par le droit interne.** Par conséquent, si une personne est considérée comme résidente fiscale en Espagne en vertu de la Convention fiscale de Madrid, elle ne peut pas être considérée comme fiscalement domiciliée en France en raison de ses revenus de source française. L'inverse est également valable.

Aux fins des conventions de double imposition, le terme de travailleur frontalier couvre par conséquent les travailleurs qui, domiciliés dans la zone frontalière de l'un des États, où ils retournent chaque jour ou au moins une fois par semaine, sont autorisés à travailler en tant que salariés dans la zone frontalière de l'autre État. **La résidence fiscale sera alors déterminée par le lieu habituel d'habitation/la résidence personnelle et**

familiale, et non par le lieu où le travailleur perçoit les revenus liés à son activité professionnelle.

À la frontière franco-espagnole, les travailleurs frontaliers ne sont imposables que **dans l'État de résidence** à condition que l'emploi et la résidence soient tous deux localisés dans la zone frontalière, c'est-à-dire dans un périmètre de 20 kilomètres autour de la frontière, conformément à ce que prévoit la Convention fiscale signée entre la France et l'Espagne. Un travailleur peut donc obtenir son statut de frontalier seulement si son lieu de travail et son lieu de résidence se situent dans cette zone.

Dès lors que le travailleur justifie de sa qualité de « frontalier » par la production d'un document l'attestant tel que cela est prévu par le système de la Convention fiscale franco-espagnole (voir *supra*), sa résidence fiscale est fixée dans l'État dans lequel il retourne quotidiennement ou au moins une fois par semaine (lieu habituel d'habitation/résidence personnelle et familiale).

2. LES PRINCIPES DE LA CONVENTION FISCALE FRANCO-ESPAGNOLE APPLICABLES À LA SITUATION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS

Comme indiqué ci-dessus dans le cadre juridique, afin d'éviter les situations de double imposition des travailleurs frontaliers, la Convention franco-espagnole de 1995 a transcrit fidèlement l'article 15 du modèle de Convention de l'OCDE concernant les revenus du travail ou de l'emploi salarié⁴⁷. L'article 15 sur les revenus du travail dépendant établit comme règle générale l'**imposition dans l'État de résidence**⁴⁸.

⁴⁷ Toutefois, pour compléter le système des revenus du travail, il est nécessaire de tenir compte d'autres dispositions qui, avec l'article 15 susmentionné, forment un système fonctionnellement fermé, telles que les règles relatives à la rémunération des administrateurs (article 16), aux pensions (article 18), aux fonctions publiques (article 19), aux revenus perçus par les étudiants et les stagiaires (article 20) et aux autres revenus (article 21). Si l'on se réfère au cas espagnol, cela signifie que l'article 15 a été rédigé dans des termes plus stricts que la notion de revenu du travail utilisée dans le droit national. En l'espèce, ces règles spéciales pourraient fournir des lignes directrices pour analyser l'imposition du travail frontalier dans les cas où des fonctionnaires, des sportifs ou d'autres professionnels travaillent dans un État contractant et résident dans un autre, où ils retournent, en principe, une fois par semaine, tant qu'aucun régime spécifique pour ces travailleurs n'a été établi dans les conventions fiscales pertinentes.

⁴⁸ Toutefois, à titre d'exception, il précise que si le travail est effectué dans l'autre État contractant, les rémunérations tirées du travail sont imposables dans cet autre État. Toutefois, le paragraphe 2 introduit une exception à cette exception, en stipulant que les revenus ne peuvent être imposés dans l'État de résidence que s'il n'existe pas de lien suffisant avec l'autre État. C'est le cas lorsque le travailleur ne reste pas plus de 183 jours, que la rémunération est versée par un employeur non-résident dans cet État et que les rémunérations ne sont pas liées à un établissement permanent que l'employeur possède dans cet État.

L'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » est interprétée comme une référence au droit interne de l'État qui applique la Convention. À cet égard, la plupart des législations nationales adoptent un concept large de revenu d'emploi comme point de départ et excluent ensuite certains revenus de l'imposition pour diverses raisons. Un aspect commun à la plupart des interprétations internes est la présence d'un lien entre la rémunération et l'activité exercée. En tout état de cause, l'article 15 ne couvre que les revenus nés ou perçus du fait de la relation de travail tant qu'elle perdure (revenus « au titre de l'emploi »), qu'ils soient perçus en espèces ou en nature, et quel que soit le moment où le travailleur les perçoit.

Par conséquent, en principe, sur la base de l'article 15 du modèle de Convention de l'OCDE, l'État d'emploi pourrait imposer le revenu du travailleur détaché ou frontalier. Cependant, comme nous l'avons souligné au paragraphe 10 des commentaires sur l'article 15, il est clair que les États peuvent établir une clause spécifique pour ce type de travailleurs et que ces dispositions sur les travailleurs frontaliers sont d'une nature particulière. Plus précisément, le paragraphe susmentionné les qualifie de « [...] **règles particulières relatives à l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers** [...] ». Cette spécificité implique que, bien que le modèle de Convention de l'OCDE et ses commentaires ne reconnaissent pas de régime fiscal spécifique pour ce type de travailleurs, les États peuvent convenir de leurs droits d'imposition respectifs sur la base d'une approche différente de celle énoncée dans les dispositions générales de l'article 15, paragraphes 1 et 2. Ce n'est qu'en l'absence d'un régime spécial pour les travailleurs frontaliers dans les conventions que l'article 15 du modèle de Convention de l'OCDE s'appliquerait⁴⁹.

Compte tenu de ce qui précède, l'article 15 de la Convention franco-espagnole tendant à éviter la double imposition des travailleurs dépendants ne prévoit pas de **clause particulière** pour les travailleurs frontaliers. Toutefois, le Protocole à cette Convention comprend la **disposition 12** qui est considérée comme faisant partie intégrante de la Convention et qui est libellée comme suit :

« 4. Les travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité au moyen du document frontalier établi par accord spécial entre les États contractants ne sont imposables sur les salaires, traitements et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre que dans l'État contractant dont ils sont résidents. »

Les autorités compétentes des États contractants déterminent, en tant que de besoin, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent d'une manière particulière, si nécessaire, du document justificatif ayant la forme d'un document frontalier pour l'application de ces dispositions. »

⁴⁹ Dans sa décision 0430/09 du 3 mars 2009, la DGT a limité l'application du régime des travailleurs frontaliers aux travailleurs des pays voisins dont l'État a signé avec l'Espagne un accord visant à éviter la double imposition et contenant une clause faisant expressément référence à l'imposition des travailleurs frontaliers. Dans ce cas, et comme le précise la décision 1508/05 de la DGT du 19 juillet 2005, cette qualification de travailleurs frontaliers ne s'applique pas aux travailleurs du Maroc qui, bien qu'étant un pays voisin, n'a pas de clause dans la convention fiscale signée sur cette imposition. Un tableau des différentes options choisies par les États membres figure à l'annexe 3 du document de synthèse *Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne*. Dans la pratique, les États adoptent des solutions différentes, en fonction du lieu de travail et des cotisations de sécurité sociale, ou de la résidence dans ou à proximité d'une zone frontalière, et dans certains cas, le pouvoir d'imposition est directement attribué à l'État de résidence, sans aucune condition.

Ainsi, la disposition susmentionnée établit **une règle spéciale qui attribue à l'État de résidence l'imposition exclusive du salaire du travailleur frontalier**, empêchant son imposition dans l'État où il travaille. Ainsi, les revenus perçus par un travailleur frontalier résidant à Zugarramurdi (Navarre) et travaillant à Ainhoa (France), par exemple, ne sont pas imposables en France en vertu de cette clause. Cela signifie que le payeur ne doit pas appliquer de retenue ou d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur l'État de la source, car il ne peut pas être imposé⁵⁰. En d'autres termes, une fois qu'il a été établi qu'un travailleur a le statut de frontalier, la Convention fiscale signée entre la France et l'Espagne attribue l'imposition totale et exclusive à l'État de résidence du travailleur qui prouve son statut de frontalier, ces revenus étant exonérés dans l'État de la source⁵¹.

Au contraire, les revenus perçus en Espagne par des travailleurs frontaliers **non-résidents** seront imposés exclusivement en France, tandis que les revenus perçus en France par des travailleurs frontaliers résidant en Espagne seront imposés uniquement en Espagne au titre de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques.⁵² Dans les cas où les travailleurs ne remplissent pas les conditions requises pour être considérés comme des travailleurs frontaliers, les revenus obtenus sur le territoire espagnol seraient soumis à l'imposition à l'Impôt sur le revenu des non-résidents, car il s'agit de non-résidents qui obtiennent des revenus du travail sur le territoire espagnol, payés par des entités résidentes en Espagne [art. 13.1. c) de la TRLIRNR]⁵³. En France, ce serait la situation inverse.

Conformément à la Convention fiscale permettant d'éviter la double imposition entre la France et l'Espagne, **l'État d'imposition dépend de la résidence habituelle du travailleur reconnu comme frontalier.**

Si le travailleur n'est pas reconnu comme travailleur frontalier, car son lieu de résidence et/ou de travail se situe **en dehors de la zone frontalière**, le revenu tiré du travail sera imposé **dans le pays où le revenu est obtenu.**

⁵⁰ Par conséquent, si une retenue à la source a été prélevée sur ces revenus, la déduction pour double imposition internationale ne serait pas applicable, car elle serait considérée comme un impôt indûment payé en France. Dans ce cas, une demande de remboursement des retenues indûment prélevées est introduite auprès de l'administration fiscale française. Vid. STSJ du Pays basque du 11 novembre 2007, recours 1185/2006 et du 13 avril 2011, recours 984/2008.

⁵¹ La consultation contraignante de la DGT n° V0306/17 du 6 février 2017 prévoit que « [...] un travailleur frontalier, c'est-à-dire qui a sa résidence habituelle dans l'autre État contractant où il retourne normalement chaque jour, ne peut être imposé que dans cet autre État. »

⁵² Voir la consultation contraignante de la DGT n° V0001-99 du 19 janvier 1999.

⁵³ La consultation contraignante de la DGT n° V0496-10 du 15 mars 2010 indique que « Dans l'hypothèse où les personnes visées par la consultation sont considérées comme résidant au Portugal, ainsi qu'il ressort des informations contenues dans la lettre de consultation, étant donné qu'elles ne peuvent être considérées comme des travailleurs frontaliers, puisqu'elles ne remplissent pas l'exigence de retourner normalement chaque jour à leur lieu de résidence, comme l'exige l'article 15, paragraphe 4, de Convention, les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article susmentionné leur sont applicables ». En vertu de cette disposition, étant donné que leur travail est effectué, au moins en partie, sur le territoire espagnol et que la rémunération est versée par une société espagnole, cette rémunération peut être imposable en Espagne au titre de l'Impôt sur le revenu des non-résidents (IRNR). »

3. APPLICATION AUX SITUATIONS CONCRÈTES D'IMPOSITION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS ENTRE LA FRANCE ET L'ESPAGNE

Il s'agira dans un premier temps d'examiner la situation du travailleur bénéficiant du statut de travailleur frontalier (3.1.), puis du travailleur qui n'a pas ce statut mais bénéficie de revenus issus de l'État situé de l'autre côté de la frontière (3.2.). Un tableau comparatif permettra de visualiser clairement les différences (3.3.). L'ensemble de ces éléments permettront de faire apparaître des disparités et difficultés rencontrées par les travailleurs frontaliers (3.4.). Sur cette base seront faites des recommandations en vue d'améliorer la fiscalité des travailleurs frontaliers (3.5.).

3.1. L'IMPOSITION DU TRAVAILLEUR FRONTALIER

Aux fins des conventions de double imposition, le terme de travailleur frontalier couvre les travailleurs qui, domiciliés dans la zone frontalière de l'un des États, où ils retournent chaque jour, sont autorisés à travailler en tant que salariés dans la zone frontalière de l'autre État (actuellement 20 kilomètres à partir de la frontière). Le régime fiscal et le lieu d'imposition dépendront alors du lieu de résidence.

En ce qui concerne les **travailleurs frontaliers résidant en France** et se rendant quotidiennement à leur travail dans la zone frontalière de l'Espagne (Guipuscoa, Navarre), les rémunérations qui leur sont versées côté espagnol **ne peuvent être imposées qu'en France** et sont exonérées d'impôt en Espagne (A).

S'agissant des **travailleurs frontaliers résidant en Espagne** (Guipuscoa, Navarre) et se rendant quotidiennement à leur travail dans la zone frontalière de la France, les rémunérations qui leur sont versées côté français **ne peuvent être imposées qu'en Espagne** et sont exonérés d'impôt en France (B).

A. L'imposition des travailleurs frontaliers résidant en France (Pyrénées-Atlantiques)

Les rémunérations versées aux travailleurs frontaliers résidant en France en vertu de la Convention franco-espagnole en vue d'éviter la double imposition ne peuvent être imposées qu'en France et sont exonérées d'impôt en Espagne.

L'impôt français sur le revenu comprend certaines cotisations sociales qui augmentent le revenu fiscal de référence. Ainsi, les revenus de source espagnole peuvent être imposables au titre de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) et, dans certains cas, de la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie (CASA) lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- Être domicilié fiscalement en France ;
- En tant que contribuable, être soumis à un régime obligatoire d'assurance maladie en France ;
- Pour les cotisations sociales, ne pas avoir fait l'objet d'une retenue par l'employeur pour la CSG et la CRDS ;
- Pour les cotisations sociales, n'ayant pas été exclues par une convention fiscale.

La Convention de Madrid prévoit une méthode d'élimination de la double imposition. Toutefois, au moyen du formulaire n° 5166, relatif aux travailleurs frontaliers et en application du point 12 du protocole annexé à la Convention de Madrid intitulé « *Demande d'attestation d'exonération des rémunérations des travailleurs résidant en France et travaillant en Espagne* », l'employeur atteste que les rémunérations versées ne sont pas soumises à l'Impôt sur le revenu des personnes physiques en Espagne.

Formalités déclaratives

Si, en principe, les contribuables non-résidents sont tenus de remplir une déclaration d'auto-évaluation IRNR pour les revenus obtenus sur le territoire espagnol, ils ne sont toutefois pas tenus de déposer une déclaration pour les revenus sur lesquels une retenue à la source a été prélevée ou pour les revenus soumis à la retenue à la source mais exonérés en vertu des dispositions de la loi fiscale ou d'une convention de double imposition applicable. Les travailleurs frontaliers résidant en France mais travaillant en Espagne sont donc **dispensés de cette déclaration auprès de l'administration fiscale espagnole**.

Ils devront en revanche procéder à la déclaration de leurs revenus auprès du fisc français puisqu'ils seront imposables en France, lieu de leur résidence fiscale. Il leur faudra ainsi se soumettre à un certain nombre de formalités administratives côté français. Ainsi, les revenus de source espagnole doivent faire l'objet d'une triple déclaration fiscale (déclarations n° 2042, n° 2042 C, n° 2047⁵⁴) et, lorsqu'ils sont imposables au titre des cotisations sociales, ils doivent également être inclus dans la déclaration n° 2047 et déclarés dans la déclaration n° 2042C.

Cette complexité administrative n'est pas négligeable et peut représenter un obstacle.

⁵⁴ Annexe 10.

B. L'imposition des travailleurs frontaliers résidant en Espagne (Guipuscoa ou Navarre)

Aux termes de la Convention franco-espagnole préventive de la double imposition, les rémunérations versées aux travailleurs frontaliers résidant en Espagne ne peuvent être **imposées qu'en Espagne** et sont exonérés d'imposition en France.

Le régime fiscal prévu par la législation nationale pour les travailleurs frontaliers résidant en **Navarre** qui doivent payer l'Impôt sur le revenu des personnes physiques pour les revenus obtenus ne diffère pas du régime général prévu par la législation pour toute personne physique résidant en **Navarre** qui obtient des revenus sur le territoire de la Communauté forale. À cet égard, l'Impôt sur le revenu des personnes physiques en Navarre est régi par le décret foral législatif 4/2008 du 2 juin (LFIRPF) et par le règlement de cet impôt, approuvé par le décret foral 174/1999 du 24 mai. Il s'agit d'un impôt direct, personnel et subjectif, prélevé sur le revenu des personnes physiques.

La même conclusion s'impose pour les travailleurs frontaliers résidant en Guipuscoa, auxquels s'appliquent la norme forale 3/2014 du 17 janvier, relative à l'Impôt sur le revenu des personnes physiques dans le territoire historique du Guipuscoa (NFIRPF) et le décret foral 33/2014 du 14 octobre, portant approbation du règlement relatif à l'Impôt sur le revenu des personnes physiques et modifiant le règlement d'application de certaines obligations formelles d'imposition (DFIRPF).

Le fait générateur de l'impôt est la perception de revenus par le contribuable, qui sont classés comme suit :

- I. Revenus du travail (Art. 13- 19 LFIRPF), (Art. 15-23 NFIRPF)
- II. Revenus du capital (Art. 20- 32 LFIRPF), (Art. 19-39 NFIRPF)
- III. Revenus provenant d'activités commerciales ou professionnelles (Art. 33- 38 LFIRPF), (Art. 24-28 NFIRPF).
- IV. Plus-values et moins-values patrimoniales (Art. 39-46 LFIRPF), (Art. 40-50 NFIRPF)
- V. Attributions et imputations de revenus (Art. 47- 58 LFIRPF) (Art. 51-56 NFIRPF).

La seule mention des travailleurs frontaliers dans la LFIRPF est liée aux exemptions détaillées à l'article 7 de la LFIRPF. Ainsi, l'article 7, point n), est formulé dans les termes suivants :

« Les revenus suivants sont exonérés : (...) n) les revenus du travail perçus pour des travaux effectivement réalisés à l'étranger, avec les conditions suivantes :

1.º Que ce travail nécessite que le travailleur se rende à l'étranger dans le cadre d'une prestation de services transnationale de l'entreprise ou de l'entité qui emploie la personne détachée.

2.º Que ce travail soit effectué pour une société ou une entité ne résidant pas sur le territoire espagnol ou un établissement permanent situé à l'étranger dans les conditions établies par la réglementation. En particulier, lorsque l'entité qui reçoit le travail est liée à l'employeur du salarié ou à l'entité dans laquelle l'employé

fournit des services, les exigences énoncées à l'article 33 de la loi forale 26/2016 du 28 décembre, sur l'Impôt sur les sociétés doivent être respectées.

3.º Que dans le territoire où le travail est effectué, un impôt de nature identique ou similaire à cet impôt soit appliqué et qu'il ne s'agisse pas d'un pays ou d'un territoire considéré comme un paradis fiscal. Cette condition est considérée comme remplie lorsque le pays ou le territoire dans lequel le travail est effectué a signé avec l'Espagne une convention internationale visant à éviter la double imposition et contenant une clause d'échange d'informations.

L'exonération s'applique à la rémunération perçue pendant les jours passés à l'étranger, dans la limite de 60 000 euros par an. Les modalités de calcul du montant journalier exonéré peuvent être fixées par voie réglementaire.

Cette exonération est incompatible, pour les contribuables détachés à l'étranger, avec le régime des franchises exclues de l'impôt prévu à l'article 8.ºA).3.b) du règlement de cet impôt, quel que soit leur montant. Le contribuable peut opter pour l'application du régime des excédents en lieu et place de cette exonération.

Cette exonération ne s'applique pas aux travailleurs qui sont considérés comme des travailleurs frontaliers conformément aux dispositions de l'arrêté foral 59/2011 du 29 avril »⁵⁵.

L'article 9.17 du NFIRPF va dans le même sens :

« 17. Les revenus du travail perçus pour des travaux effectivement réalisés à l'étranger, pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

1.º Que ce travail soit effectué pour une société ou une entité non-résidente en Espagne ou un établissement permanent basé à l'étranger, dans les conditions établies par la réglementation. En particulier, lorsque l'entité qui reçoit le travail est liée à l'entité qui emploie le travailleur ou à l'entité dans laquelle il fournit ses services, les conditions énoncées à l'article 44, paragraphe 1, de la norme forale relative à l'Impôt sur les sociétés doivent être remplies.

2.º Que dans le territoire où le travail est effectué, un impôt de nature identique ou similaire à cet impôt soit appliqué et qu'il ne s'agisse pas d'un pays ou d'un territoire considéré comme un paradis fiscal. Cette condition est considérée comme remplie lorsque le pays ou le territoire dans lequel le travail est effectué a signé avec l'Espagne une convention internationale visant à éviter la double imposition et contenant une clause d'échange d'informations.

L'exonération s'applique à la rémunération perçue pendant les jours passés à l'étranger, dans la limite de 60 100 euros par an.

Cette exonération est incompatible, pour les contribuables en poste à l'étranger, avec le régime des excédents exclus de l'imposition prévu par la réglementation de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques, quel que soit leur montant. Le contribuable peut opter pour l'application du régime des excédents au lieu de cette exonération.

⁵⁵ Les caractères en gras sont de notre ressort.

Le détachement du travailleur à l'étranger doit être effectué dans le cadre d'une prestation de services transnationale par l'entreprise ou l'organisation qui emploie le travailleur détaché.

Cette exonération ne s'applique pas aux travailleurs frontaliers »⁵⁶.

Par conséquent, l'exonération prévue à l'article 7.n) de la LFIRPF ou à l'article 9.17 de la NFIRPF ne serait pas applicable à ces travailleurs frontaliers, qui résident en Espagne et qui font la navette quotidiennement pour travailler en France. Toutefois, nous comprenons que cette exonération est applicable aux travailleurs frontaliers présumés résidant en Navarre ou en Guipuscoa qui ne remplissent pas certaines des conditions requises pour être considérés comme tels à des fins formelles. C'est le cas, par exemple, des travailleurs du secteur public⁵⁷.

Aux fins de l'application de l'article 15, paragraphe 4, de la Convention du 27 juin 1973 entre l'Espagne et la France, il convient de distinguer deux situations⁵⁸ :

- Lorsque le travailleur salarié transfère sa résidence habituelle en France et devient contribuable à l'Impôt sur le revenu des non-résidents, le statut de travailleur frontalier ne prend effet qu'à partir de la date de ce transfert et du moment où les conditions légales prévues à cet effet sont remplies. Par conséquent, les revenus du travail obtenus en Guipuscoa par ledit travailleur jusqu'à la date de son déménagement en France seront soumis à l'Impôt sur le revenu des non-résidents, et les retenues et paiements au titre de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques qui ont été effectués pendant la période de changement de résidence seront considérés comme des paiements au titre de cet impôt. Ce statut est maintenu tant que les exigences légales susmentionnées sont respectées.
- Lorsque le travailleur salarié transfère sa résidence habituelle en France et conserve au cours de cette période fiscale son statut de contribuable à l'Impôt sur le revenu des personnes physiques, le statut de travailleur frontalier prend effet à compter du 1^{er} janvier de la période fiscale suivante.

En d'autres termes, si le salarié déménage en France, on distingue deux situations selon qu'il acquiert ou non la résidence fiscale en France au moment du déménagement.

⁵⁶ Les caractères en gras sont de notre ressort.

⁵⁷ Dans le même sens, la DGT a déjà statué dans sa consultation contraignante 1376/07 du 25 juin 2007, lorsqu'elle a analysé le cas d'un résident fiscal en Espagne qui fournissait des services au Portugal pour le compte du service public de santé portugais. La DGT a décidé que, si le citoyen avait son domicile fiscal en Espagne et travaillait à l'étranger, il pouvait appliquer le système prévu à l'article 7.p) de la LIRPF (équivalent à 7.n) dans la législation espagnole), à condition qu'il remplisse les autres conditions requises par la loi.

Vingt-et-une nième disposition supplémentaire. Champ d'application temporaire du statut de travailleur frontalier (*Norme forale 3/2014 du 17 janvier, sur l'Impôt sur le revenu des personnes physiques dans le Territoire historique de Guipuscoa*).

Formalités déclaratives

Dès lors que la résidence fiscale est en Espagne, une déclaration des revenus doit être réalisée **auprès de l'administration fiscale espagnole**, à l'aide du formulaire n° 100⁵⁹ et du formulaire n° 210⁶⁰.

Pour autant, l'administration fiscale exige que le travailleur frontalier, même s'il paie ses impôts en Espagne, **déclare ses revenus en France dans tous les cas**. Cela signifie donc que la situation est plus complexe pour le résident fiscal espagnol considéré comme travailleur frontalier qui, au final, devra procéder à une double déclaration, une en Espagne et une en France, même si celle-ci n'est pas synonyme de double imposition.

→ Une difficulté est liée à l'**asymétrie des démarches fiscales de déclaration de revenus** du travailleur frontalier selon l'établissement de sa résidence fiscale.

3.2. L'IMPOSITION DU TRAVAILLEUR DONT LE STATUT DE FRONTALIER N'EST PAS RECONNU MAIS QUI PERÇOIT DES REVENUS DANS L'ÉTAT OÙ IL NE RESIDE PAS

Tel est le cas des travailleurs sans statut frontalier mais qui perçoivent des revenus en Espagne tout en résidant en France (A) ou des revenus en France tout en résidant en Espagne (B). Tel est le cas également des fonctionnaires résidant sur le territoire de l'État voisin à la collectivité publique qui les emploie (C).

A. L'imposition des revenus espagnols (navarrais ou basques) du travailleur sans statut frontalier résidant en France

Selon la législation espagnole, dans les cas où les travailleurs ne répondent pas aux critères pour être considérés comme *travailleurs frontaliers*, les revenus qu'ils perçoivent en Espagne sont soumis à l'Impôt sur le revenu des non-résidents (IRNR), en tant que non-résidents percevant des salaires d'entités espagnoles (art. 13.1.c TRLIRNR).

⁵⁹ Annexe 8

⁶⁰ Annexe 9

Conformément aux règles de l'OCDE, lorsqu'une personne réside dans un État et travaille dans un autre, l'imposition s'effectue dans l'État où le travail est réalisé.

Ainsi, en l'absence de résidence ou de travail dans la zone frontalière, les revenus sont imposés dans le pays source, ici l'Espagne. Il convient alors de se référer à la législation espagnole⁶¹ et à la législation provinciale (par exemple, à la législation basque dans la province de Guipuscoa, à la norme forale NFIRNR et son règlement)⁶². Ces règles définissent l'IRNR comme un impôt direct sur les revenus obtenus par des non-résidents en Espagne. Sont notamment imposables les revenus du travail effectués sur le territoire espagnol, ou versés par des personnes physiques ou entités résidentes en Espagne, sauf si le travail est effectué entièrement à l'étranger et soumis à un impôt personnel dans cet autre pays.

Les contribuables résidant dans l'Union européenne ou l'Espace économique européen, comme la France, bénéficient d'un taux d'imposition réduit à 19 % (art. 25 IRNR)⁶³. Cependant, le régime fiscal des non-résidents ne prend pas en compte les situations familiales et personnelles comme c'est le cas pour les résidents, ce qui peut créer une inégalité. Le droit de l'Union européenne impose pourtant l'égalité de traitement entre résidents et non-résidents pour favoriser la mobilité des travailleurs. En ce sens, la Recommandation 94/79/CE stipule que les non-résidents ne doivent pas être imposés à un taux supérieur à celui des résidents, si au moins 75 % de leurs revenus imposables sont perçus dans l'État membre d'imposition. Ce seuil permet de reconnaître une **situation comparable** aux résidents et de leur accorder les mêmes déductions personnelles et familiales.

L'Espagne a intégré cette recommandation (art. 40 NFIRNR)⁶⁴, en permettant aux non-résidents atteignant ce seuil de choisir d'être imposés selon les règles de l'IRPF (impôt des résidents), avec accès aux avantages fiscaux des résidents⁶⁵. Il est donc possible de déduire de ces considérations que, dans le cas des travailleurs entre la France et les régions frontalières comme la Navarre ou le Guipuscoa, l'Espagne doit leur accorder les mêmes

⁶¹ Texte refondu de la Loi sur l'Impôt sur le revenu des non-résidents (Décret législatif royal 5/2004 du 5 mars) et Règlement de l'Impôt sur le revenu des non-résidents (Décret royal 1776/2004 du 30 juin). Bien que la Communauté forale de Navarre dispose d'un système fiscal propre, les relations avec l'État sont régies par la loi 28/1990 du 26 décembre sur les accords économiques. La quatrième section établit qu'en ce qui concerne l'IRNR, la Communauté forale appliquera des règles de fond et de forme ayant le même contenu que celles établies à tout moment par l'État.

⁶² Norme forale 16/2014 du 10 décembre, sur l'Impôt sur le revenu des non-résidents (NFIRNR) et décret foral 11/2016 du 17 mai, approuvant le règlement sur l'Impôt sur le revenu des non-résidents (DFIRNR).

⁶³ Annexe 10 : les barèmes 2025 de l'impôt sur le revenu en France et en Espagne

⁶⁴ Toutefois, si certaines conditions sont remplies, un travailleur frontalier qui réside en France et travaille en Guipuscoa peut payer l'Impôt sur le revenu des non-résidents en Guipuscoa et demander l'application du régime optionnel des contribuables résidant dans l'Union européenne, régime qui implique une imposition effective calculée selon les règles de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques, sans perdre en aucun cas son statut de contribuable non-résident sur le revenu. Par conséquent, il est soumis à toutes les obligations qui peuvent être exigées à cet égard en vertu des dispositions de la réglementation relative à l'Impôt sur le revenu des non-résidents (régime optionnel régi par l'article 40 de la *norme forale 16/2014 du 10 décembre, sur l'Impôt sur le revenu des non-résidents*).

⁶⁵ La CJUE s'est également prononcée sur cette question à de nombreuses reprises, concluant qu'une telle différence de traitement peut conduire à une discrimination déguisée à l'encontre des non-résidents. Il existe ainsi certaines violations des libertés fondamentales au niveau européen qui, selon la Cour, méritent d'être protégées. À l'inverse, la CJUE a jugé à d'autres occasions qu'il était permis de traiter différemment les résidents et les non-résidents lorsqu'ils ne se trouvaient pas dans des situations comparables. Voir les STJUE des affaires C-279/93 Schumacker (14 février 1995), C-80/94 Wielockx (11 août 1995) et C-107/94 Asscher (27 juin 1996).

déductions fiscales et les mêmes avantages que ceux prévus pour les résidents, à condition évidemment que leur situation soit comparable à celle de ces derniers.

Ce point demeure néanmoins sensible tant il peut être soumis à interprétation et créer des **situations d'injustice fiscale**.

Formalités déclaratives

La déclaration des revenus de source espagnole est réalisée auprès de l'administration fiscale espagnole. L'administration fiscale française peut réclamer auprès du travailleur un document attestant qu'un impôt a bien été payé côté espagnol.

B. L'imposition des revenus français du travailleur sans statut frontalier résidant en Espagne (Navarre ou Guipuscoa)

Depuis la Loi de finances 2017, l'impôt sur le revenu est prélevé « à la source » en même temps que la perception des revenus. Par conséquent, sauf exonération, les rémunérations de source française perçues par un salarié résidant en Espagne mais travaillant en France seront soumises à l'impôt à la source en France en vertu de l'article 182 A du code général des impôts (CGI) :

« I. A l'exception des salaires entrant dans le champ d'application de l'article 182 A bis, les traitements, salaires, pensions et rentes de source française versés à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont soumis à une retenue à la source. La retenue à la source est calculée à un taux pour une période d'un an en appliquant les taux suivants à la partie des montants soumis à la retenue à la source qui excède 16 050 € :

(a) 12 % pour la fraction excédant 16 050 € mais n'excédant pas 46 557 € ;

(b) 20 % pour la fraction excédant 46 557 €.

La retenue à la source est prélevée sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A ».

La difficulté concerne les personnes ne disposant pas du statut de travailleur frontalier mais qui, bien que résidant en Espagne et travaillant en France, perçoivent **la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus en France**. Ces travailleurs se trouvent alors dans une situation comparable à celle des résidents français. Comme indiqué ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a statué que les États membres doivent traiter les non-résidents de la même manière que les résidents lorsque les premiers se trouvent, parce qu'ils gagnent la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus dans l'État en question, dans une situation comparable à celle des seconds⁶⁶.

⁶⁶ CJUE, 14 février 1995, affaire C-279/93, *Schumacker*.

Ces « non-résidents » sont alors assimilés à des personnes ayant leur domicile fiscal en France lorsque les conditions suivantes sont remplies : être domicilié dans un État membre de l'UE ou dans un État membre de l'Espace économique européen ayant signé une convention fiscale assortie d'une clause d'assistance administrative (c'est le cas de l'Espagne) ; Percevoir des revenus de source française égaux ou supérieurs à 75 % de son revenu mondial imposable (ce peut être le cas si son activité professionnelle est située en France) ; Ne pas bénéficier de mécanismes suffisants pour réduire l'imposition dans l'État de résidence (la Convention de 1995 n'est pas applicable à sa situation).

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les règles fiscales du régime général s'appliquent, conformément à l'article 197 du code général des impôts :

« 1. L'impôt est calculé en appliquant les taux suivants à la fraction de chaque partie du revenu supérieure à 11 294 € :

- 11 % pour la fraction supérieure à 11 294 € mais inférieure ou égale à 28 797 € ;*
- 30 % pour la fraction supérieure à 28 797 € mais inférieure ou égale à 82 341 € ;*
- 41 % pour la fraction supérieure à 82 341 € mais inférieure ou égale à 177 106 € ;*
- 45 % pour la fraction supérieure à 177 106 €.*

- 1. La réduction d'impôt résultant de l'application du coefficient familial ne peut excéder 1 759 € par demi-part ou la moitié de cette somme par quart de part supplémentaire pour les contribuables célibataires, divorcés, veufs ou soumis à l'imposition séparée prévue à l'article 6, paragraphe 4, et deux parts pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune ».*

Dans ce cas, le barème fiscal est fixé plus favorablement que si le travailleur avait été considéré uniquement comme un non-résident. Il n'aurait en effet pas pu bénéficier de cette comparaison avec le résident fiscal français et donc des mêmes avantages que ce dernier. Encore faut-il néanmoins établir la situation et en prouver l'existence.

Formalités déclaratives

Pour bénéficier de ce cas, le contribuable doit fournir à l'administration fiscale française tous les documents et justificatifs prouvant qu'il remplit les conditions énoncées (le pourcentage de revenus de source française par rapport aux revenus mondiaux, ainsi que le bénéfice des mécanismes de réduction d'impôt).

C. L'imposition des fonctionnaires résidant sur le territoire de l'État voisin à la collectivité publique qui les emploie

Le régime fiscal mis en place par la Convention fiscale entre la France et l'Espagne ne concerne que les travailleurs frontaliers relevant du secteur privé. Les traitements des fonctionnaires d'État ou territoriaux et autres rémunérations du secteur public demeurent imposables dans l'État payeur, quel que soit le lieu de résidence de la personne, conformément à l'article 19 de la Convention, spécifiquement et expressément consacré aux fonctionnaires. Cela signifie donc que ces employés du secteur public sont en dehors du champ d'application de l'article 15 de la Convention Franco-Espagnole, y compris lorsqu'ils peuvent établir leur statut de travailleurs frontaliers. Ainsi, selon l'article 19, les salaires (hors pensions) versés par un État ou ses entités publiques à une personne physique pour des services rendus sont imposables, en principe, uniquement dans cet État. Tel est le cas, par exemple, d'une personne résidant en Espagne mais travaillant dans un hôpital en France, avec un contrat de droit public.

Selon la consultation V1165-10 du 31 mai : *« Par conséquent, bien que la requérante puisse avoir le statut de travailleur frontalier, puisqu'elle est un travailleur dépendant résidant en Espagne et travaillant en France, les dispositions générales de l'article 15 de la Convention franco-espagnole ne lui sont pas applicables, car cet article ne s'applique pas aux travailleurs dépendants du secteur public, auxquels l'article 19 de l'accord est spécifiquement et expressément consacré. Par conséquent, la rémunération versée par l'hôpital français au consultant pour les services qui lui ont été rendus est exonérée d'impôt en Espagne au titre de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPF), conformément à la Convention franco-espagnole, et sera exclusivement imposable en France ».*

Dans ce cas, les rémunérations ne sont donc pas imposables en France mais doivent être prises en compte pour calculer le taux d'imposition à appliquer au reste de revenus imposables en France, si tant est qu'il y en ait. Il existe une exception : lorsque les services sont rendus dans cet autre État, dont le bénéficiaire est résident et dont il a la nationalité (il n'a pas en plus la nationalité du premier État). Ces rémunérations sont alors imposables dans l'autre État contractant. Telle est la situation d'une personne travaillant par exemple dans un lycée français en France, résidant en France et possédant uniquement la nationalité espagnole. Sa rémunération issue de la fonction publique française sera alors imposée en France. Pour ce qui est des pensions versées par un État ou ses entités publiques pour des services rendus, elles sont imposables uniquement dans cet État. Elles sont, en revanche, imposables dans l'autre État contractant si le bénéficiaire est résident et ressortissant uniquement de cet autre État.

La situation du fonctionnaire est par conséquent bien différente de celle du travailleur frontalier, y compris s'il remplit toutes les conditions pour bénéficier de ce statut.

- **Sont imposables en France** les rémunérations et pensions payées par l'État français ou l'une de ses collectivités locales ou par l'une de leurs personnes morales de droit public, sauf si la personne possède la nationalité espagnole sans posséder en même temps la nationalité française, et si les services sont rendus en France (dernière condition retenue uniquement pour les rémunérations) ;

Sont assujetties à l'impôt en France les rémunérations et pensions payées par l'État espagnol ou l'une de ses collectivités locales / provinciales / communautés autonomes ou par l'une de leurs personnes morales de droit public, sauf si la personne possède la nationalité française sans posséder en même temps la nationalité espagnole, et si les services sont rendus en France (dernière condition retenue uniquement pour les rémunérations).

Ce régime spécial ne facilite pas la compréhension de l'ensemble, même s'il paraît difficile de modifier cet état de fait dès lors que l'employeur est la collectivité publique.

3.3. TABLEAU COMPARATIF DES SITUATIONS D'IMPOSITION DES TRAVAILLEURS DANS LA ZONE ET HORS DE LA ZONE FRONTALIÈRE

Ce document se termine par un tableau récapitulatif qui aborde de manière synthétique et visuelle les principales caractéristiques de l'imposition des travailleurs frontaliers (à l'exception des fonctionnaires).

Tableau 7 - Conclusions sur l'imposition des travailleurs frontaliers - situations couvertes ou non couvertes

Lieu de travail \ Lieu de résidence		France		Espagne (Navarre ou Guipuscoa)	
		Zone frontalière	Hors zone	Zone frontalière	Hors zone
France	Zone frontalière	Fiscalité en France (résident)		Fiscalité en France (travailleur frontalier)	Fiscalité en Navarre ou en Guipuscoa (IRNR)

	Hors zone		Fiscalité en Navarre ou Guipuscoa (IRNR) (non-résident)	(non-résident)
Espagne (Navarre ou Guipuscoa)	Zone frontalière	Fiscalité en Navarre ou Guipuscoa (Impôt sur le revenu des personnes physiques) (travailleur frontalier)	Fiscalité en France (non-résident)	Fiscalité en Navarre ou Guipuscoa (IRPF) (résident)
	Hors zone	Fiscalité en France (non-résident)		

4. PROBLÉMATIQUES PARTICULIÈRES DU SYSTÈME FISCAL DANS UN CONTEXTE TRANSFRONTALIER

4.1. LA FISCALITÉ DES EMPLOYÉS D'UN ORGANISME DE COOPÉRATION TERRITORIALE

La question de la fiscalité des travailleurs frontaliers se pose avec une acuité particulière lorsque sont concernés les employés d'un organisme de coopération territoriale, issu de la législation européenne, en charge d'une mission transfrontalière. Le groupement européen de coopération territoriale (GECT) est évidemment l'exemple le plus courant, mais il pourrait s'agir aussi d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE)⁶⁷. En tant qu'organisme porteur d'une mission d'intérêt général transfrontalier, d'un service

⁶⁷ Les structures de droit national en charge d'un service public transfrontalier, type consorcio, association, société d'économie mixte locale, société publique locale, sont exclues du champ d'analyse.

public transfrontalier ou d'une infrastructure ou d'un équipement à vocation transfrontalière, ces organismes européens de coopération territoriale attirent, par nature et de fait, des personnels issus des deux côtés de la frontière. Selon le choix du lieu du siège, le droit applicable sera le droit d'un État ou le droit de l'autre. Un tel choix détermine donc l'octroi ou non du statut de travailleur frontalier aux employés. Par conséquent, tous ne se voient pas appliquer les mêmes règles d'imposition de leurs revenus. Au-delà des incertitudes, des divergences peuvent apparaître, potentiellement porteuses d'un certain malaise ou sentiment d'injustice, au sein même de la structure, parmi ses personnels.

Un exemple de situation fiscale entravante est actuellement soulevé à la frontière franco-espagnole, certes en dehors du champ d'application territorial de l'étude, mais dont l'observation est intéressante tant la problématique pourrait être étendue aux organismes de coopération territoriale de la zone étudiée (GECT Eurorégion NAEN, GEIE Bihartean, etc.).

L'hôpital transfrontalier de Cerdagne est un GECT situé côté espagnol, à moins de 2 km de la frontière. Les salariés résidant côté espagnol paient leurs impôts en Catalogne selon les taux applicables en Espagne. Les salariés résidant côté français⁶⁸ sont censés payer leurs impôts en Espagne, où ils perçoivent les revenus liés à leur travail, sauf s'ils sont considérés comme des travailleurs frontaliers, ce qui est le cas s'ils résident à moins de 20 km de la frontière ; ils paient alors leurs impôts en France.

Un premier problème tient au fait que le bassin d'emploi de l'hôpital ne correspond pas exactement à la zone frontalière prévue par la Convention fiscale franco-espagnole. Le rayon de la convention n'est que de 20 km de part et d'autre de la frontière, ce qui s'avère manifestement insuffisant car nombre d'employés de l'hôpital habitent au-delà, quelquefois quelques kilomètres plus loin à peine, mais ne peuvent bénéficier du statut de travailleur frontalier, ce qui leur est préjudiciable.

Un second problème vient du fait que, récemment, certains travailleurs frontaliers, c'est-à-dire vivant en France en-deçà des 20 km de la frontière, ont été informés d'un possible prélèvement rétroactif de 19 % pour les années 2020 à 2023, taux auxquels les revenus sont imposés de 0 à 12 450 € en Espagne, alors qu'en France le revenu n'est imposé qu'à partir de 11 497 €. La demande d'imposition en France est juridiquement valable, à ceci près que ces travailleurs frontaliers avaient visiblement déjà été imposés en Espagne pour les revenus liés à leur travail. Cette double imposition contreviendrait donc aux engagements entre la France et l'Espagne en ce qui concerne la fiscalité des travailleurs frontaliers. Les employés sont actuellement dans une impasse. Le Gouvernement français est régulièrement sollicité par le biais de questions de députés sur ce point, à ce jour en vain.

Ce cas concret est significatif des difficultés rencontrées dans la mise en œuvre d'une fiscalité commune à l'ensemble des salariés d'un GECT. Lorsqu'un travailleur frontalier est employé dans ce type d'organisme, l'application d'une fiscalité à l'ensemble des salariés est particulièrement complexe, sinon impossible, sans critères précis préalablement identifiés sur lesquels les autorités fiscales compétentes de chaque pays se

⁶⁸ Les salariés résidant en Andorre (pays non-membre de l'UE) sont soumis à un prélèvement à la source de 21 %.

seraient elles-mêmes accordées. La question pourrait se poser sur la portion de territoire transfrontalier étudié.

Recommandation 5	<p>Anticiper les difficultés possibles en précisant les règles fiscales applicables à l'imposition des salaires des personnels d'un GECT/GEIE en charge d'une mission transfrontalière.</p> <p>→ Les personnels des organismes européens de coopération territoriale (GECT, GEIE) en charge d'un service public transfrontalier ou d'une mission transfrontalière sont souvent les premiers concernés par les difficultés engendrées par la fiscalité des travailleurs frontaliers. La gravité des questions soulevées par le cas du GECT Hôpital transfrontalier de Cerdagne en témoigne aisément. Seules l'anticipation et la prévisibilité permettent d'éviter les désagréments liés aux incertitudes fiscales que continuent de rencontrer certains travailleurs frontaliers.</p> <p>Il est recommandé que les membres d'un organisme européen de coopération territoriale en charge d'une mission transfrontalière précisent en amont, en concertation avec les autorités fiscales compétentes de chaque côté de la frontière, les critères et règles précises d'imposition pour leurs employés. Les diverses possibilités qui ressortiraient de ces échanges pourraient être insérées dans une sorte de mode d'emploi ou guide fiscal à destination exclusive des personnels de l'organisme.</p>
-------------------------	---

4.2. L'ACCÈS AUX INFORMATIONS FISCALES PERTINENTES

L'imposition des revenus obtenus par les travailleurs frontaliers représente un défi tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales. En effet, la multiplicité des normes applicables dans le domaine fiscal – selon que le travailleur a le statut de frontalier ou pas, qu'il est résident ou pas, qu'il perçoit des revenus en Espagne ou en France et qu'il est fonctionnaire ou pas – génère une grande complexité administrative qu'il ne faut pas sous-estimer tant elle affecte directement la clarté et la prévisibilité des normes juridiques applicables. L'interaction de ces normes et régimes peut créer un environnement fiscal difficile à gérer pour les contribuables, en affectant de fait le respect de leurs obligations fiscales, mais aussi pour les agents des services fiscaux, dont la méconnaissance du système juridique de l'État voisin (organisation administrative, répartition des compétences, évolutions jurisprudentielles, réformes et actualités fiscales...) vient

souvent entraver la libre circulation des travailleurs. Un accès facilité aux informations fiscales conditionne par conséquent l'établissement d'une fiscalité juste et équitable des travailleurs en contexte transfrontalier.

La question de l'accès aux informations fiscales se pose aussi bien du point de vue du travailleur frontalier (A) que du point de vue des administrations fiscales elles-mêmes dans le cadre des procédures de vérification et de contrôle fiscal (B).

A. L'accès aux informations fiscales pour le travailleur frontalier : la question du guichet

La personne considérée comme un travailleur frontalier est en principe en contact direct (actif ou non) avec l'administration fiscale de son État de résidence. Elle peut toutefois être également en contact (actif ou non) avec l'administrations fiscale de son État d'emploi, ne serait-ce que pour accomplir les démarches déclaratives de revenus professionnels qui sont susceptibles de lui être imposées.

L'opacité des règles fiscales applicables aux situations si variées des travailleurs aux abords des frontières conduit parfois les contribuables à s'adresser à l'administration fiscale en vue d'obtenir des informations, des précisions, des renseignements ou des conseils sur le régime fiscal dont ils relèvent. Encore faut-il, toutefois, **savoir quel guichet fiscal saisir**. Plusieurs interrogations sont effectivement à soulever. Vers l'administration de quel État se tourner (État de résidence ou État d'emploi) ? Le service compétent est-il celui de l'État central -et, dans la positive, existe-t-il un service déconcentré sur le territoire- ou celui de l'entité territoriale décentralisée (autonome, provinciale) ? Le service de l'État d'emploi ne va-t-il pas refuser de répondre aux questions, faute de connaissances du système voisin, et renvoyer vers celui de l'État de résidence ; ou inversement ?

De ce point de vue, la méconnaissance de l'organisation administrative et des règles fiscales de l'État voisin est, en contexte transfrontalier, un obstacle important à la recherche d'une réponse claire aux problématiques fiscales concrètes. De même, chaque réforme fiscale, qu'elle soit favorable ou non aux travailleurs frontaliers, a nécessairement un impact sur la fiscalité des travailleurs frontaliers. La problématique est telle que, au-delà des réformes et modifications fiscales nationales, s'ajoutent les réformes et précisions fiscales territoriales, dont l'effet n'est pas de simplifier le paysage des dispositions fiscales applicables aux travailleurs frontaliers. En témoigne, par exemple, la réforme fiscale récente en Guipuscoa, dont l'une des décisions les plus importantes, en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2025, est l'exonération d'impôts sur les revenus inférieurs à 20 000 €, au lieu de 14 000 € auparavant : au-delà de la bonne nouvelle pour les plus petits revenus, encore faut-il que le travailleur frontalier ait accès à cette information, sous peine, le cas échéant, de fausser ses choix fiscaux et de vie ; encore faut-il également, et à nouveau, qu'il sache à qui s'adresser, les services fiscaux de chaque entité territoriale nationale ou sub-étatique étant, dans ce cas, susceptibles d'être son interlocuteur.

Cet **enchevêtrement de compétences et de régimes fiscaux différents** nuit assurément à la lisibilité de l'ensemble.

Au contraire, pour faciliter la prise de décision dans le choix du lieu de résidence fiscale et minimiser les risques liés à la double imposition ou à la non-conformité, le travailleur qui traverse la frontière pour exercer son activité professionnelle doit être en mesure d'obtenir facilement des informations claires, précises et fiables. Au-delà de la coopération entre les services fiscaux des États voisins dans l'échange et la diffusion de telles informations (voir les développements suivants), faciliter l'accès à ces données apparaît donc comme l'une des clés de réussite de la fiscalité des travailleurs frontaliers.

De ce point de vue, il pourrait être intéressant de mettre en place une **assistance dédiée à la fiscalité des travailleurs frontaliers** et des personnes résidant d'un côté de la frontière, travaillant de l'autre mais dont le statut de travailleur frontalier n'a pas été reconnu. Ce type d'initiative visant à porter une assistance fiscale existe sur d'autres frontières européennes, sous des formes publiques ou associatives, avec d'importants financements régionaux.

Par exemple, la Maison transfrontalière européenne est un guichet d'information transfrontalier situé à la frontière franco-suisse. Constituée en association et subventionnée par le Conseil régional Auvergne-Rhône-Alpes, elle propose une assistance en face à face, une assistance téléphonique dans des domaines tels que la fiscalité et la protection sociale, et organise des conférences thématiques. Le Conseil régional du Grand Est a également lancé une initiative de partenariat à la frontière franco-allemande, qui vise à fournir des informations sur le statut des travailleurs transfrontaliers. De même, à la frontière franco-luxembourgeoise, la Maison de Luxembourg est un service public d'information et d'assistance en matière fiscale.

Recommandation 6	<p>Créer un centre d'assistance technique pour la fiscalité transfrontalière.</p> <p>→ Compte tenu de la complexité administrative liée à la multiplicité des déclarations fiscales, il serait opportun de mettre en place un guichet d'assistance pour la fiscalité transfrontalière avec une mission plus ou moins large en matière d'information fiscale (accueil du public, guides pratiques, conseils).</p> <p>La fiscalité des revenus des personnes physiques serait au cœur de l'assistance mais rien n'empêche d'envisager d'apporter également un soutien à d'autres types de fiscalité transfrontalière (entreprises, personnes morales, successions, cessions de biens...).</p> <p>A minima, un centre d'assistance propre à chaque versant de la frontière pourrait être mis en place et financé par les entités centrales ou territoriales. Des avocats fiscalistes ou notaires pourraient y assurer des permanences.</p>
-------------------------	--

	Un centre transfrontalier d'assistance pourrait aussi voir le jour sous l'égide de l'Eurorégion NAEN, avec du personnel spécialisé dédié aux réponses au public. Pour sa mise en œuvre, plusieurs modèles d'organisation peuvent être envisagés : la forme associative et la forme de service public. Une étude de faisabilité devrait être envisagée (objectif, missions, ressources allouées, financement).
--	---

Au-delà des besoins d'assistance fiscale, il pourrait être envisagé de mettre en place un **guichet unique pour les travailleurs frontaliers**, que leur statut de frontalier soit reconnu ou pas. Sur d'autres frontières, la concentration d'un certain nombre de services à destination de ces travailleurs est assurée par des structures spécifiques dénommées EURES transfrontaliers.

Le service EURES est un réseau européen chargé de développer les échanges d'informations et la coopération prévus dans le Règlement 1612/68 relatif à la libre circulation des travailleurs, en particulier en ce qui concerne les informations sur le marché de l'emploi dans les autres États membres ainsi que les conditions de vie et de travail à l'étranger (**y compris la fiscalité** et le droit social).

Les structures mises en place spécifiquement dans les régions frontalières (il existe actuellement 13 EURES transfrontaliers en Europe) focalisent leur attention sur des bassins d'emploi déterminés, connaissant d'importants flux transfrontaliers de main-d'œuvre. L'idée est intéressante. Si les régions frontalières de l'UE couvrent 40 % du territoire de l'UE et abritent près de 2 millions de travailleurs frontaliers, les travailleurs frontaliers peuvent être confrontés à un certain nombre d'obstacles au quotidien, tels que des pratiques nationales, des systèmes de sécurité sociale, des règles fiscales et des systèmes juridiques différents. Les employeurs dans les régions frontalières sont eux aussi directement confrontés à de nombreux obstacles lorsqu'ils recrutent du personnel par-delà les frontières. Pour y remédier, les partenariats transfrontaliers EURES aident les travailleurs et les employeurs à surmonter ces obstacles dans le cadre du Fonds social européen plus (FSE+). Les membres et les partenaires d'EURES collaborent en effet par-delà les frontières pour accroître la capacité des travailleurs à travailler à l'étranger et celle des employeurs à faire en sorte que cela soit possible. Les organisations qui ne font pas partie du réseau EURES peuvent également y participer si elles peuvent apporter leur aide à cet égard.

Les partenariats EURES comprennent généralement les services publics de l'emploi, les groupes d'employeurs et les organisations telles que les universités, les associations professionnelles, les syndicats et les chambres de commerce ou les administrations régionales. La spécificité des EURES transfrontaliers par rapport aux EURES plus « classiques » renvoie au fait qu'ils impliquent un partenariat pluri-institutionnel, constitué notamment des acteurs sociaux locaux, syndicaux et patronaux, ainsi que des services publics de l'emploi. Leur action est d'ailleurs toujours étroitement liée à celle des Conseils Syndicaux Interrégionaux, coordonnés par la Confédération Européenne des Syndicats.

Concrètement, les partenariats transfrontaliers EURES transmettent des informations et des conseils aux demandeurs d'emploi et aux employeurs sur le travail et le recrutement/l'emploi par-delà les frontières, offrent des possibilités de placement et fournissent des services avant et après le recrutement. Des équipes d'experts sont disponibles pour aider les travailleurs à chaque étape de leur carrière et pour répondre à leurs éventuelles questions sur les modalités pratiques du travail transfrontalier. Les partenariats transfrontaliers EURES suivent également les flux de travailleurs par-delà leurs frontières respectives ainsi que l'évolution du marché du travail, et recensent les obstacles susceptibles d'entraver la libre circulation des travailleurs au sein du marché du travail transfrontalier régional.

En 2024, 2025 et 2026, 6 partenariats transfrontaliers EURES, auxquels participent 8 pays de l'UE, bénéficient d'un financement du FSE+. L'Espagne et la France en font partie : ils ont mis en place des EURES transfrontaliers. Pour autant, ils ne l'ont pas fait ensemble. Ainsi, il existe trois partenariats transfrontaliers EURES entre l'Espagne et le Portugal : EURES-T Andalucía-Algarve⁶⁹, EURES-T Extremadura-Alentejo⁷⁰ et EURES-T Norte de Portugal-Galicia⁷¹. Il en existe deux auxquels participe la France : EURES-T Grande Région⁷² et EURES-T Oberrhein/Rhin supérieur⁷³. La mise en place d'au moins un EURES transfrontalier à la frontière franco-espagnole serait une valeur ajoutée pour le marché de l'emploi, y compris en accompagnant les travailleurs frontaliers dans leurs démarches et interrogations fiscales.

⁶⁹ <https://www.eures-andalucia-algarve.eu/>

⁷⁰ https://extremaduratrabaja.juntaex.es/empleo_eures_transfronterizo

⁷¹ <https://www.eures-norteportugal-galicia.org/>

⁷² <https://eures-granderegion.eu/>

⁷³ <https://www.eures-t-rhinsuperieur.eu/>

Recommandation 7	<p>Créer un EURES transfrontalier, avec une expertise fiscale.</p> <p>→ L'EURES transfrontalier représenterait un guichet unique pour les travailleurs frontaliers franco-espagnols, quel que soit leur statut. Au-delà de l'accompagnement des travailleurs dans leur carrière en contexte transfrontalier, une expertise fiscale pourrait être apportée.</p> <p>Les autorités compétentes sur le territoire transfrontalier devraient en réclamer la mise en place aux États.</p> <p>À l'image de plusieurs EURES transfrontaliers (ex : EURES-T Norte de Portugal-Galicia), et au vu des missions qui sont déjà les siennes, l'EURES franco-espagnol pourrait tout à fait être confié à l'Eurorégion NAEN pour la zone ouest des Pyrénées.</p> <p>Un financement FSE + permettrait de constituer une équipe de conseillers spécialisés dans l'information, l'orientation, le conseil sur les carrières, la protection sociale ou encore la fiscalité.</p>
-------------------------	---

B. L'accès aux informations fiscales pour les services de l'État voisin : la question de la coopération administrative transfrontalière

À l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les États membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les États membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. Cette difficulté croissante a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et à l'évasion fiscales, tandis que les contrôles restent du ressort des autorités nationales. Le bon fonctionnement du marché intérieur s'en trouve menacé. C'est pourquoi un État membre ne peut gérer son régime fiscal interne sans disposer d'informations provenant d'autres États membres, notamment pour ce qui est de la fiscalité directe. En particulier, le manque de contacts directs est source d'inefficacité, de sous-utilisation du dispositif de coopération administrative et de retard dans la communication des informations.

Aussi, afin de surmonter les effets négatifs de ce phénomène, il existe au niveau européen une directive 2011/16 relative à la coopération administrative dans le domaine des impôts

directs⁷⁴, déjà modifiée à 9 reprises. De manière générale, la directive a vocation à aider les États membres à améliorer l'exactitude fiscale et le respect volontaire des règles, afin de réduire l'évasion et l'évitement fiscaux ainsi que la charge administrative. Pour ce faire, elle met en place un mécanisme de coopération administrative entre les administrations fiscales des États membres. L'objectif est donc de prévoir et d'organiser cette coopération aux fins d'échanger les informations « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration et l'application des législations internes relatives aux impôts, notamment sur les revenus des personnes physiques. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des recherches « tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné.

La directive organise ainsi des procédures d'**échange d'informations sur demande** (art. 5), d'**échange automatique et obligatoire d'informations** en ce qui concerne notamment les revenus professionnels des personnes résidant dans un autre État membre, notamment l'État voisin (art. 8), et d'**échange spontané d'informations** lorsqu'un État a des raisons de supposer qu'il peut exister une perte d'impôt dans l'autre État ou quand un contribuable obtient dans un État une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre État (art. 9). La directive envisage également la possibilité que des fonctionnaires de l'administration fiscale d'un État membre puissent être présents sur le territoire d'un autre État membre ou qu'ils puissent réaliser avec les agents de cet autre État des contrôles simultanés des personnes assujetties dans plusieurs États membres, situation susceptible de se présenter en contexte transfrontalier.

Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif. De même, un État membre ne devrait pas refuser de transmettre des informations parce qu'il n'en tire lui-même aucun intérêt. En revanche, un retour d'information sur les données communiquées devrait encourager la coopération administrative entre les États.

Comme cela était annoncé dans la directive, une première évaluation du texte a été réalisée par la Commission européenne sur la base des informations fournies par les administrations fiscales des États membres pour la période 2013-2017. L'évaluation montre que le cadre mis en place pour la coopération administrative fonctionne bien. La directive a créé un cadre de coopération qui est considéré comme permettant une coopération administrative nettement plus efficace que d'autres instruments internationaux.

Cependant, tous les États membres n'exploitent pas les outils à leur disposition de la même manière. Autrement dit, il n'est pas clairement démontré que la directive a été jusque-là efficace pour améliorer la capacité des autorités fiscales à lutter contre la fraude, l'évasion et l'évitement fiscaux ou qu'elle a eu un effet dissuasif. De même, il n'est pas possible d'affirmer que l'application de cette directive a contribué au bon fonctionnement du marché intérieur ou à la perception de l'équité du système fiscal. Il est donc encore possible d'améliorer l'utilisation des informations et de mieux rendre compte des bénéfices de la coopération. Afin d'analyser les performances futures et de préparer les

⁷⁴ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JOUE L 64 du 11.03.2011, p. 1.

prochains rapports, la Commission encourage les États à repenser le processus de suivi et l'utilisation des informations échangées. Les États membres sont par conséquent encouragés à travailler de concert, pour contribuer à une fiscalité équitable dans l'Union européenne. Une seconde évaluation est en cours.

<p>Recommandation 8</p>	<p>Renforcer la coopération administrative entre les services fiscaux compétents.</p> <p>→ Plusieurs moyens complémentaires se profilent, de manière alternative ou cumulative :</p> <ul style="list-style-type: none">• En attribuant des compétences aux services de liaison pour reconnaître la possibilité de contacts directs → Des dispositions doivent permettre des contacts plus directs entre services afin de rendre la coopération plus efficace et plus rapide. L'attribution de compétences aux services de liaison relève des dispositions nationales de chaque État membre.• En renforçant la transparence dans la circulation des documents administratifs → L'observation des formalités administratives entre la France et d'autres pays frontaliers montre que la circulation des documents administratifs existe et est organisée de telle sorte que les administrations fiscales de part et d'autre de la frontière sont informées de la situation fiscale du travailleur frontalier. Les différents exemplaires des attestations de résidence fiscale sont par exemple remis à divers interlocuteurs de part et d'autre de la frontière (salarié, employeur, administration fiscale du premier État, administration fiscale du second État). Cette circulation de l'attestation fiscale contribue au renforcement de l'information et doit être encouragée et facilitée. Elle nécessite toutefois une entente entre les différents centres fiscaux de chaque côté de la frontière. Pour ce faire, les autorités fiscales compétentes doivent s'efforcer de communiquer par voie d'accord amiable. Elles peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord.• En créant un lieu de rencontre des agents des administrations fiscales → Le cas échéant, les échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une commission composée de représentants des autorités compétentes des États contractants. Si les
--------------------------------	--

	<p>communautés autonomes sont compétentes pour ce faire côté espagnol, la mise en œuvre de ce type de forum de discussions et lieu de rencontre des agents relève, pour la France, de la compétence administrative des centres des impôts et suppose une réécriture des formulaires officiels Cerfa, puis leur enregistrement auprès de la direction de l'information et du langage administratif. La direction interministérielle de la transformation publique publie un guide de bonnes pratiques à destination des administrations pour les assister dans cette démarche⁷⁵.</p> <ul style="list-style-type: none"> • En autorisant les vérifications fiscales et contrôles simultanés des assujettis par les services des deux États → La volonté d'assurer ou non les vérifications simultanées doit rester du ressort de l'autorité fiscale compétente. Un accord mutuel, par échange de lettres entre ministères, est nécessaire pour autoriser cette simultanéité, laquelle impose une coopération relativement poussée et un échange d'informations et de documents.
--	--

<p>Recommandation 9</p>	<p>Créer un Centre de coopération fiscale.</p> <p>→ L'échange de pratiques et la coopération entre les services fiscaux au niveau frontalier pourraient passer par la création d'un espace de coopération fiscale transfrontalière, dont le fonctionnement reste à définir.</p> <p>À l'image du centre de coopération policière et douanière, un centre de coopération fiscale pourrait être mis en place à la frontière franco-espagnole. Il s'agirait là d'un guichet unique pour la fiscalité transfrontalière dans toutes ses composantes.</p> <p>Des agents des administrations fiscales françaises, espagnoles et territoriales pourraient y être détachés. Tout en représentant leur administration d'origine, ils contribueraient à faciliter les démarches fiscales, à répondre aux interrogations des contribuables, des entreprises comme de l'État voisin.</p>
--------------------------------	---

⁷⁵ https://www.modernisation.gouv.fr/files/2025-02/Guide_kit_formulaires.pdf

	Un traité bilatéral portant institutionnalisation de la coopération fiscale devrait être conclu entre les États français et espagnol aux fins d'établissement de ce Centre de coopération fiscale.
--	--

4.3. LA PÉRÉQUATION FISCALE TRANSFRONTALIÈRE

Un autre problème mérite une attention particulière dans un contexte transfrontalier. Dans le cas des travailleurs frontaliers, les charges publiques incombent à deux États, alors que les ressources, provenant de l'impôt sur le revenu, ne reviennent, en principe, qu'à un seul d'entre eux, selon les conventions en vue d'éviter la double imposition. Même si le principe est celui de la non-affectation des contributions au financement de services publics particuliers, il existe un déséquilibre financier entre l'État où est employé le travailleur frontalier et celui où il réside, où le travailleur frontalier paie ses impôts. Si le pays de résidence peut être perçu comme celui où la personne usera davantage des services publics, il n'est pas certain qu'il n'en utilise pas dans le pays où il travaille. Le **défaut de compensation fiscale** peut donc être vécu comme injuste.

Dans ce contexte, la péréquation fiscale transfrontalière comporte un partage des ressources fiscales en vue de résoudre le déséquilibre entre les charges et les ressources des collectivités publiques, y compris locale, situées de part et d'autre de la frontière, qui sont touchées par le problème des travailleurs frontaliers.

Cette compensation financière, adoptée au niveau intercantonal en Suisse, a été exportée avec succès dans certains accords fiscaux bilatéraux signés par la Suisse, selon des modalités différentes. Elle peut se concrétiser dans le versement à l'autre État, dans le cadre de l'exécution d'un accord interétatique, d'un pourcentage par rapport à la masse salariale brute ou nette des revenus des frontaliers, comme dans le système franco-suisse, ou bien d'un pourcentage des impôts perçus, comme dans le système italo-suisse. Dans le système austro-suisse et dans le système germano-suisse, chaque État lève son impôt sur la rémunération des travailleurs frontaliers selon des limites bien définies.

Recommandation 10	<p>Mettre en place un système de péréquation fiscale.</p> <p>→ Un système de péréquation fiscale pourrait être mis en place à la frontière franco-espagnole.</p> <p>Si cette recommandation n'est pas prioritaire, des données chiffrées précises sur le nombre de travailleurs frontaliers et sur le sens de leur mobilité, à l'instar des observations réalisées par l'Eurorégion NAEN, pourraient servir de base</p>
--------------------------	--

	à la réflexion sur la pertinence de mise en place d'un tel système sur le territoire visé par la présente étude.
--	--

4.4. LA TRANSPOSITION DES DIRECTIVES FISCALES EN CONTEXTE TRANSFRONTALIER

La politique fiscale au sein de l'Union européenne se compose de deux branches : la fiscalité directe, qui reste de la compétence exclusive des États membres, et la fiscalité indirecte, qui touche à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation des services au sein du marché unique. Pour ce qui intéresse la présente étude, l'UE a adopté, en matière de fiscalité directe, des normes harmonisées pour la fiscalité des sociétés et pour celle des particuliers. Quant aux États membres, ils ont pris des mesures permettant d'éviter l'évasion fiscale et la double imposition.

Si l'Union européenne devait légiférer davantage sur les questions de fiscalité directe des travailleurs frontaliers ou de coopération administrative entre services fiscaux (voir *supra*), ce serait vraisemblablement, pour des raisons de compétence, à l'appui de directives. Ces dernières doivent être transposées dans les ordres juridiques nationaux. Or cette transposition pourrait s'avérer problématique pour la fiscalité du travailleur frontalier.

Deux situations le révèlent. La première tient au fait qu'un défaut de transposition ou qu'une mauvaise transposition dans un État aura forcément un effet, *a minima*, de complication sur la coopération transfrontalière susceptible de se nouer entre les collectivités territoriales de cet État et celles de l'État voisin qui, pour sa part, pourrait avoir bien transposé la directive en cause. La seconde tient à la définition même de la directive qui, « *en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* »⁷⁶ ouvre des marges de manœuvre lors de sa transposition. La marge de manœuvre nationale sera d'autant plus grande que le degré d'harmonisation prévu est faible ou que la directive envisage elle-même des options pour son exécution ou la fixation de son champ d'application. Dans de telles circonstances, la probabilité de divergences entre États membres s'accroît mécaniquement. Dans les deux situations, des écarts résultant de transpositions très différentes peuvent créer, notamment, des différentiels de compétitivité entre les États, alors même que l'objectif de la directive reste d'harmoniser une norme au niveau européen. Ce différentiel de mise en œuvre des directives aux frontières intérieures de l'Union européenne constitue clairement un obstacle dans un bassin de vie ou de travail transfrontalier.

Lorsque la transposition d'une directive dans deux États membres voisins conduit à la création de deux systèmes différents et que ceux-ci se rencontrent au niveau des frontières, apparaît une certaine complexité, qui peut, parfois, aboutir à une réelle incertitude juridique. Ainsi, les ambitions des régions transfrontalières sont entravées par des règles nationales divergentes, elles-mêmes issues de différences dans la mise en

⁷⁶ Art. 288 § 3 du TFUE : « *la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* ».

œuvre du cadre juridique de l'UE. Un « obstacle lié à la frontière » ne constitue donc pas seulement une entrave à la libre circulation, comme cela a toujours été établi par la Cour de justice de l'Union européenne ; c'est aussi une pratique, juridique, réglementaire ou administrative, qui bloque le potentiel intrinsèque d'une région frontalière lors d'interactions transfrontalières. La mise en œuvre de la coopération transfrontalière souffre par conséquent des écarts de transposition des directives européennes entre États voisins. Elle souffre également du défaut d'anticipation des États membres de l'Union.

La question qu'il convient de se poser, dans l'optique d'une amélioration des pratiques transfrontalières, est donc de savoir comment assurer l'interopérabilité de la transposition des directives européennes : comment faire en sorte que « les » processus de transposition des directives laissent place, en contexte transfrontalier, à « un » processus, un processus commun, qui aura permis de régler en amont la plupart des difficultés, pour l'essentiel juridico-administratives, que pourrait rencontrer les acteurs du transfrontalier dans les secteurs couverts par les directives concernées ? Le défi est de taille tant la question se heurte à des résistances étatiques évidentes, conscientes ou non, parfois simplement structurelles.

Recommandation 11	<p>Intégrer les préoccupations liées au travailleur frontalier dans le processus de transposition des directives qui auraient un impact sur leur fiscalité directe.</p> <p>→ La prise en compte des problématiques transfrontalières dans la transposition de directives qui auraient un impact sur la fiscalité directe des travailleurs frontaliers pourrait se manifester de diverses manières et à divers stades des processus nationaux de transposition. Il est ainsi proposé :</p> <ul style="list-style-type: none">- En amont de la transposition → L'objectif est d'anticiper les difficultés que pourraient soulever les mesures de transposition et de réfléchir à une solution adaptée, aussi spécifique soit-elle. Une piste consiste à faire du lobbying auprès du groupe de travail sur la coopération transfrontalière constitué au Parlement européen, qui se réunit régulièrement, depuis 2015, pour aborder les grands dossiers européens sous l'angle de la coopération transfrontalière⁷⁷ : l'idée est de faire remonter les problèmes des frontaliers du terrain jusqu'à Bruxelles et ainsi de mieux prendre en compte l'effet frontière dans la législation européenne. Une autre piste consiste dans l'instauration d'un dialogue régulier et direct sur les questions frontalières, avec l'hypothèse que la
--------------------------	--

⁷⁷ Voir en ce sens, A. Sander, « Intégration de la question transfrontalière dans le débat européen : le groupe de travail 'transfrontalier' du Parlement européen », in G. Bachoué Pedrouzo et R. Colavitti (dir.), *La Gouvernance transfrontalière*, Bruylant-Larcier, Bruxelles, 2022, pp. 77-81.

prise en compte du fait transfrontalier dans l'élaboration des politiques publiques européennes devienne un véritable réflexe ; une coordination interministérielle du transfrontalier pourrait être mise en place, sur le modèle du conseil des ministres des pays nordiques et de l'Union Benelux, et pourrait réaliser ou commander des études d'impact transfrontalier.

- **Au moment de la transposition** → Il peut s'agir, dans le prolongement des actions envisagées précédemment, de réaliser des études d'impact transfrontalier, non pas de la directive, mais des mesures de transposition envisagées de la directive⁷⁸. Participer aux ateliers de transposition de la Commission européenne pourrait être intéressant. Mais la solution la plus utile serait la mise en place d'une coordination interétatique de pré-transposition, à l'image des réunions permises par le traité d'Aix-la-Chapelle sur la frontière franco-allemande : il s'agit de généraliser un principe de transposition identique pour les directives européennes, en assurant une certaine convergence et concordance des droits entre territoires voisins. De manière générale, rien n'empêche de prendre réflexe d'un rapprochement entre les administrations nationales en charge des transpositions, soit aux termes d'échanges informels d'experts soit au sein d'un groupe de travail interétatique⁷⁹, qui représenterait une forme minimale de coordination interétatique de pré-transposition, permettant de connaître de façon systématique les choix retenus par le pays voisin sur les principaux enjeux de la transposition.
- **Au moment du suivi de la transposition** → Au cours de la phase de contrôle de la transposition, une comparaison européenne, ou à tout le moins bilatérale, des mesures de transposition peut être proposée. Mais ce travail est complexe : il porte sur des mesures entrées en vigueur parfois plusieurs années auparavant, et dont les effets ont pu être retardés par des périodes de transition. Il oblige en outre à conduire une évaluation complète

⁷⁸ La vocation d'une telle étude est d'analyser les effets frontaliers d'une directive qui n'auraient pas été perçus ou identifiés au moment de son élaboration, apportant ainsi un éclairage additionnel sur les initiatives législatives, par une mise en lumière de leur impact transfrontalier.

⁷⁹ Rapport d'information n° 4095 déposé à l'Assemblée Nationale par la commission des affaires européennes et présenté par J.-L. Bourlanges et A. Chassaigne, « Les méthodes de transposition des directives européennes », 14 avril 2021, spécialement p. 63.

	<p>de certaines mesures dans un contexte marqué par la pénurie de données transfrontalières⁸⁰. Toutes ces raisons expliquent que les acteurs compétents de ces régions, notamment l'Eurorégion NAEN, doivent s'astreindre à commander ou réaliser eux-mêmes des rapports sur l'impact transfrontalier. Ces analyses approfondies pourraient en effet, à leur tour et à leur échelle, contribuer à l'amélioration du processus global, en permettant aux autorités nationales et européennes d'identifier plus facilement l'impact transfrontalier de la transposition des directives et d'y apporter des correctifs. Dans ce cadre, l'observation transfrontalière, y compris par les territoires, est déterminante.</p>
--	---

⁸⁰ Ce manque de données signifie que l'évaluation *ex post* s'apparente souvent davantage à un rapport d'estimation qu'à une évaluation approfondie.

PARTIE III. RECOMMANDATIONS RELATIVES À LA FISCALITÉ DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS DANS LA ZONE SOUMISE À L'ÉTUDE

1. PRÉSENTATION SYNTHÉTIQUE DES RECOMMANDATIONS

L'étude réalisée, portant sur la fiscalité des travailleurs frontaliers sur le territoire issu, coté français, des Pyrénées-Atlantiques et se déplaçant, côté espagnol, vers l'Euskadi ou la Navarre, ou inversement, fait état de trois types de recommandations, formulées ici de façon synthétique.

Les premières recommandations sont liées au statut de travailleur frontalier franco-espagnol, en tant que facteur de déclenchement d'un régime fiscal particulier dans la zone transfrontalière couverte par l'étude.

Ainsi, le panel d'experts propose de faire évoluer les critères permettant la reconnaissance du statut de travailleur frontalier. Les critères pour bénéficier de ce statut étant en effet très restrictifs, peu de situations sont actuellement couvertes. Quid de la personne qui traverserait quotidiennement la frontière pour se rendre à son travail dès lors que sa résidence et/ou son activité professionnelle se trouve(nt) à quelques kilomètres à peine en dehors de la zone considérée comme frontalière (20 kilomètres de part et d'autre de la frontière) ? Le risque d'inégalité, voire de sentiment d'injustice réclame d'embrasser un plus grand nombre de situations.

Pour atteindre cet objectif, il est proposé d'étendre et d'assouplir les critères applicables aussi bien lors de l'acquisition du statut de travailleur frontalier que lors de son renouvellement. Dans ces conditions, il apparaît nécessaire de préciser la définition du travailleur frontalier et d'élargir le champ d'application *ratione personae* de la Convention fiscale bilatérale. Il convient également d'harmoniser les démarches administratives imposées de part et d'autre de la frontière pour obtenir ou renouveler le statut de travailleur frontalier. La création d'un registre commun des travailleurs frontaliers sur les territoires concernés contribuerait à faciliter ces démarches.

Un deuxième type de recommandations est lié au régime fiscal du travailleur frontalier franco-espagnol.

Une fois le statut de travailleur frontalier reconnu, le régime fiscal applicable au travailleur frontalier connaît encore de nombreuses zones d'ombre. Il est recommandé de simplifier ce régime, aussi bien du point de vue des définitions et du champ d'application qu'au niveau des démarches fiscales envisagées. Anticiper les difficultés est aussi une piste non-négligeable. De manière générale, la connaissance réciproque des

administrations fiscales compétentes et le renforcement de la coopération administrative fiscale apparaissent comme des impératifs dans la réussite du dispositif.

Les ultimes recommandations sont plus transversales. Elles ne tiennent ni au statut de travailleur frontalier ni au régime fiscal qui lui est applicable. Elles se présentent pourtant comme des compléments essentiels des suggestions précédentes afin d'obtenir un système fiscal cohérent pour l'imposition des revenus du travailleur frontalier à la frontière franco-espagnole.

Aussi bien conceptuelles que techniques, ces suggestions méritent une certaine attention de la part des décideurs publics. Certaines sont en lien direct avec l'étude menée, comme le besoin de mettre en place un lieu/une structure/un guichet qui apporterait une assistance aux travailleurs frontaliers, quel que soit leur statut. D'autres sont plus générales et visent à intégrer les préoccupations transfrontalières dans l'adoption de toute réglementation, qu'elle soit locale, nationale ou européenne, la transposition des directives posant de ce point de vue des difficultés particulières.

Toutes ces recommandations impliquent des **niveaux différents d'intervention** : l'Union européenne, les États au niveau intergouvernemental, les États au niveau interne (gouvernemental, législatif, services déconcentrés), le GECT Eurorégion NAEN, les entités régionales, les entités provinciales, parfois les acteurs du territoire eux-mêmes (avocats fiscalistes, universités, entreprises, travailleurs frontaliers...).

Elles réclament également **l'adoption de méthodes et d'instruments de nature diverse** : règlement de l'UE, directive européenne, traité bilatéral, échange de lettres entre ministères, coordination inter-étatique, modification ou instauration de pratiques administratives, harmonisation de formalités administratives, échanges directs entre services, échanges d'informations, élaboration conjointe d'un permis de travail frontalier, négociations, lobbying, recueil de données, études d'impact, convention de coopération, institutionnalisation...

2. RÉCAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS

1. Préciser la définition du travailleur frontalier

- a) Soit en disposant d'une définition européenne globale du travailleur frontalier, qui uniformise les définitions exclusivement applicables jusqu'ici au champ fiscal, au domaine du droit du travail ou à celui de la protection sociale
- b) Soit en dégageant une notion univoque du travailleur frontalier sur la frontière franco-espagnole, contenant des critères objectifs de définition du travail frontalier

- 2. Étendre le champ d'application *ratione personae* de la Convention fiscale de 1995 et de ses textes complémentaires**
 - a) S'agissant du critère territorial, en amplifiant la zone géographique concernée pour définir le travailleur considéré comme frontalier
 - b) S'agissant du critère temporel, en prévoyant un seuil journalier incompressible mais suffisamment large pour considérer un travailleur comme frontalier
- 3. Harmoniser les démarches administratives en vue de prouver le statut de travailleur frontalier**
 - a) Mettre en place une carte transfrontalière, ou permis de travail frontalier, ou document équivalent.
 - b) Supprimer l'obligation qui incombe aux travailleurs frontaliers de fournir annuellement à leur employeur une attestation d'exonération
- 4. Créer un registre commun des travailleurs frontaliers**
- 5. Anticiper les difficultés possibles en précisant les règles fiscales applicables à l'imposition des salaires des personnels d'un GECT/GEIE en charge d'une mission transfrontalière**
- 6. Créer un centre d'assistance technique pour la fiscalité transfrontalière**
- 7. Créer un EURES transfrontalier, avec une expertise fiscale**
- 8. Renforcer la coopération administrative entre les services fiscaux compétents**
 - a) En attribuant des compétences aux services de liaison pour reconnaître la possibilité de contacts directs
 - b) En renforçant la transparence dans la circulation des documents administratifs
 - c) En créant un lieu de rencontre des agents des administrations fiscales
 - d) En autorisant les vérifications fiscales et contrôles simultanés des assujettis par les services des deux États
- 9. Créer un Centre de coopération fiscale**
- 10. Mettre en place un système de péréquation fiscale**
- 11. Intégrer les préoccupations liées au travailleur frontalier dans le processus de transposition des directives qui auraient un impact sur leur fiscalité directe**
 - a) En amont de la transposition
 - b) Au moment de la transposition
 - c) Lors du suivi des mesures de transposition

PRÉCISION FINALE

Ce rapport a procédé à une analyse juridique et jurisprudentielle de la notion de travailleur frontalier dans les territoires de l'Eurorégion NAEN, ainsi que des implications fiscales que ce statut entraîne. En tout état de cause, il est important de garder à l'esprit que les dispositions de ce document constituent une analyse générale et que la situation doit être analysée au cas par cas, compte tenu du degré élevé de casuistique qu'elles impliquent. Il découle de ce qui précède que toute solution ou conclusion concernant un travailleur particulier doit être résolue sur une base *ad hoc*, d'autant plus qu'il s'agit d'un contexte impliquant différentes administrations de différents États.

Les recommandations ouvrent des pistes de travail, dont certaines, si elles sont intéressantes, nécessiteront une étude plus approfondie.

INDEX DES TABLEAUX

TABLEAU 1	Résumé des situations couvertes et non couvertes par le statut de travailleur frontalier selon les accords franco-espagnols	p. 20
TABLEAU 2	Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir en Navarre pour être considéré comme travailleur frontalier	p. 26
TABLEAU 3	Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir en Guipuscoa pour être considéré comme travailleur de première ligne	p. 28
TABLEAU 4	Tableau récapitulatif des formalités administratives à accomplir en France pour être considéré comme travailleur frontalier	p. 29
TABLEAU 5	Formalités administratives liées au statut de travailleur frontalier	p. 30
TABLEAU 6	Comparaison de la résidence fiscale	p. 40
TABLEAU 7	Conclusions sur l'imposition des travailleurs frontaliers - situations couvertes et non couvertes	p. 55

BIBLIOGRAPHIE

Articles

MERINO JARA I., « *El régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos: problemas actuales en la legislación interna y los cdis españoles*, in *Probelmas actuales sobre la residencia fiscal : perspectivas interna, comunitaria e internacional*, *Institutos de Estudios Fiscales* », Documents de travail 7/2018, p. 95

NURIA ESCALADA UTRILLA, « *Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961* », *Cuadernos de Formación*. Collaboration 5/14. Volume 17/2014. pp.72-75.

VILLAVERDE GÓMEZ, B., et DUARDO SÁNCHEZ, A. (2011) : « *Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria* », *Quincena Fiscal Aranzadi*, n° 1/2011.

Études

EMPLEO, « *Diagnóstico del Empleo Transfronterizo en La Eurorregión Nueva-Aquitania Euskadi Navarra* »

CITICOOP, « *Guia transfronteriza para ciudadanos de nacionalidad europea* ». *Vivir y trabajar en Bidasoa Txingudi-Trabajadores transfronterizos- Juin 2014*

Mission Opération Transfrontalière (MOT), « *Les solidarités transfrontalières, propositions et recommandations pour qualifier les projets transfrontaliers à l'horizon 2007* », 15 février 2007

COMITÉ DES RÉGIONS (2004) : Avis du 30 septembre 2004 – « *Travailleurs transfrontaliers : bilan de la situation dix ans après l'instauration du marché intérieur, problèmes et perspectives* », JOUE C-43 du 18 février 2005.

PARLEMENT EUROPÉEN (2001) : *Résolution sur la situation des travailleurs frontaliers*, JOUE C-262/148, 18 septembre 2001., JOUE C-262/148, 18 septembre 2001.

PARLEMENT EUROPÉEN (1997) : Direction générale des études, « *Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne* », document de travail, série Affaires sociales -W 16A-, ressource en ligne : http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_en.htm

COMMISSION EUROPÉENNE : 1979 *Proposition relative à l'harmonisation des dispositions de l'impôt sur le revenu relatives à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté*, JOUE C 21/6, 26 janvier 1980.

TABLE DES ANNEXES

ANNEXE 1	Synthèse des principales conventions bilatérales de double imposition	
ANNEXE 2	Convention entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Madrid le 10 octobre 1995 (FR)	
ANNEXE 2 BIS	<i>Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (ES)</i>	BOE n° 140 du 12 juin 1997
ANNEXE 3	Arrêté foral 59 /201 du 13 avril, du ministre régional de l'Économie et des Finances, qui régleme la procédure et approuve le formulaire 047 de demande de reconnaissance du statut de travailleur frontalier (publiée au Journal officiel de Navarre du 3 mai 2011)	Journal officiel de Navarre du 3 mai 2011
ANNEXE 4	<i>Formulario 047 -Solicitud de reconocimiento de trabajador fronterizo</i> (Formulaire 047 - Demande de reconnaissance de travailleur frontalier) (Navarre)	
ANNEXE 5	Décret foral 90/1996 du 10 décembre 1996, portant création d'un Registre des travailleurs frontaliers au sein du département du Trésor et des finances	
ANNEXE 6	Arrêté foral 65/2023 du 8 février, de la Députation forale de Guipuscoa, approuvant le formulaire 002 pour les demandes d'inscription, de modification et de radiation au Registre des travailleurs frontaliers et fixant le lieu et le délai de présentation de ces demandes	Journal officiel de Guipuscoa du 22 février 2023

ANNEXE 6 BIS	<i>Formulario 002 -Registro de trabajadores transfronterizos</i> (Formulaire 002 - Registre des travailleurs frontaliers) (Guipuscoa)	
ANNEXE 7	Formulaire 5166 de reconnaissance du statut de travailleur frontalier (France)	
ANNEXE 8	Liste des communes situées dans la zone frontalière	Arrêté foral 59 /201 du 13 avril 2010
ANNEXE 9	<i>Certificado de residencia en Francia -5000 ES</i>	Cerfa 12816
ANNEXE 9 BIS	Attestation de résidence en France - 5000 FR	Cerfa 12816
ANNEXE 10	Déclaration des revenus de source étrangère et des revenus d'origine étrangère perçus par un contribuable domicilié en France	Cerfa 11226*27
ANNEXE 11	<i>Impuesto sobre las rentas de las personas físicas</i> (Impôt sur le Revenu des personnes physiques) - Formulaire 102	<i>Agencia Tributaria</i> (Administration fiscale)
ANNEXE 12	Les barèmes de l'IR (FR) et de l'IRPF (ES)	
ANNEXE 13	Droits et obligations du travailleur transfrontalier	Ville d'Hendaye
ANNEXE 14	Personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France. Impôt sur le revenu 2024	Cerfa 2041-E

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE	1
AVANT-PROPOS	2
PROPOS LIMINAIRES	3
INTRODUCTION	6
PARTIE I. LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER	7
1. LA NOTION DE TRAVAILLEUR FRONTALIER	7
1.1. <i>CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LE TRAVAILLEUR FRONTALIER</i>	7
1.2. <i>LES DIFFÉRENTES APPRÉHENSIONS DU TRAVAILLEUR FRONTALIER</i>	10
A. Du point de vue du droit du travail	10
B. Du point de vue des régimes de sécurité sociale	11
C. Du point de vue de la fiscalité	12
a. Considérations générales en Europe	12
b. Considérations spécifiques à la frontière franco-espagnole	15
1.3. <i>CRITÈRES D'ACQUISITION DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL</i> ..	16
A. Le cadre juridique	16
a. La Convention bilatérale du 10 octobre 1995 et les textes complémentaires	16
b. Critères pour être considéré en tant que travailleur frontalier en Navarre	18
c. Critères pour être considéré comme travailleur frontalier en Guipuscoa	21
d. Critères pour être considéré comme travailleur frontalier en France	22
e. Tableau comparatif	23
B. Les problématiques dérivant de la notion de travailleur frontalier	24
a. La notion de « travailleur frontalier » recouvre des réalités différentes	24
b. Le manque de lisibilité de la notion de travailleur frontalier retenue en matière fiscale entre la France et l'Espagne	24
c. La diversité des critères selon les zones étudiées	24
d. Les problématiques posées par l'élément géographique sur le changement de résidence	25
e. L'inadéquation du critère des allers-retours sur les nouvelles formes de travail	25
C. Les recommandations liées au statut de travailleur frontalier franco-espagnol, en tant qu'élément déclencheur d'un régime fiscal particulier	26
2. FORMALITÉS ADMINISTRATIVES POUR L'ACQUISITION DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL	28
2.1. <i>LA DIVERSITÉ DES FORMALITÉS ADMINISTRATIVES</i>	28
A. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en Navarre	28
B. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en Guipuscoa	30
C. Formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier en France	32
D. Tableau récapitulatif des formalités administratives pour être considéré comme travailleur frontalier	33
2.2. <i>RECOMMANDATIONS CONCERNANT LES FORMALITÉS ADMINISTRATIVES NÉCESSAIRES À L'ACQUISITION ET AU RENOUVELLEMENT DU STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL</i>	35

3. CONCLUSIONS INTERMÉDIAIRES SUR LE STATUT DE TRAVAILLEUR FRONTALIER FRANCO-ESPAGNOL	37
PARTIE II. LE RÉGIME FISCAL DU TRAVAILLEUR FRONTALIER APPLICABLE À LA ZONE TRANSFRONTALIÈRE ENTRE LES PYRÉNÉES-ATLANTIQUES, LA NAVARRE ET LE GUIPUSCOA	39
1. LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DU TRAVAILLEUR FRONTALIER	40
1.1. <i>CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DANS LES TERRITOIRES COUVERTS PAR L'ÉTUDE</i>	40
A. Détermination de la résidence fiscale en Navarre	40
B. Détermination de la résidence fiscale en Guipuscoa	43
C. Détermination de la résidence fiscale dans les Pyrénées-Atlantiques	43
D. Comparaison de la détermination de la résidence fiscale dans les trois territoires	44
1.2. <i>CONSIDÉRATIONS SPÉCIFIQUES SUR LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS DANS LES TERRITOIRES COUVERTS PAR L'ÉTUDE</i>	45
2. LES PRINCIPES DE LA CONVENTION FISCALE FRANCO-ESPAGNOLE APPLICABLES À LA SITUATION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS	46
3. APPLICATION AUX SITUATIONS CONCRÈTES D'IMPOSITION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS ENTRE LA FRANCE ET L'ESPAGNE	49
3.1. <i>L'IMPOSITION DU TRAVAILLEUR FRONTALIER</i>	49
A. L'imposition des travailleurs frontaliers résidant en France (Pyrénées-Atlantiques)	49
B. L'imposition des travailleurs frontaliers résidant en Espagne (Guipuscoa ou Navarre)	51
3.2. <i>L'IMPOSITION DU TRAVAILLEUR DONT LE STATUT DE FRONTALIER N'EST PAS RECONNU MAIS QUI PERÇOIT DES REVENUS DANS L'ÉTAT OÙ IL NE RÉSIDE PAS</i>	54
A. L'imposition des revenus espagnols (navarrais ou basques) du travailleur sans statut frontalier résidant en France	54
B. L'imposition des revenus français du travailleur sans statut frontalier résidant en Espagne (Navarre ou Guipuscoa)	56
C. L'imposition des fonctionnaires résidant sur le territoire de l'État voisin à la collectivité publique qui les emploie	57
3.3. <i>TABLEAU COMPARATIF DES SITUATIONS D'IMPOSITION DES TRAVAILLEURS DANS LA ZONE ET HORS DE LA ZONE FRONTALIÈRE</i>	59
4. PROBLÉMATIQUES PARTICULIÈRES DU SYSTÈME FISCAL DANS UN CONTEXTE TRANSFRONTALIER	60
4.1. <i>LA FISCALITÉ DES EMPLOYÉS D'UN ORGANISME DE COOPÉRATION TERRITORIALE</i>	60
4.2. <i>L'ACCÈS AUX INFORMATIONS FISCALES PERTINENTES</i>	62
A. L'accès aux informations fiscales pour le travailleur frontalier : la question du guichet	63
B. L'accès aux informations fiscales pour les services de l'État voisin : la question de la coopération administrative transfrontalière	67
4.3. <i>LA PÉRÉQUATION FISCALE TRANSFRONTALIÈRE</i>	71
4.4. <i>LA TRANSPOSITION DES DIRECTIVES FISCALES EN CONTEXTE TRANSFRONTALIER</i>	72
PARTIE III. RECOMMANDATIONS RELATIVES À LA FISCALITÉ DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS DANS LA ZONE SOUMISE À L'ÉTUDE	76
1. PRÉSENTATION SYNTHÉTIQUE DES RECOMMANDATIONS	76
2. RÉCAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS	77
INDEX DES TABLEAUX	80

BIBLIOGRAPHIE -----	81
TABLE DES ANNEXES -----	82
TABLE DES MATIERES -----	84