

# Les conséquences du télétravail transfrontalier sur le système de sécurité sociale et le régime fiscal des travailleurs

MEMOIRE

présenté

par

**Julia Mühlberg**

sous la direction du

**Professeur Rémy Wyler**

Lausanne, le 13 avril 2023

Droit du travail

Semestre de printemps 2023

# Table des matières

<b>TABLE DES ABREVIATIONS</b> .....	<b>III</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	<b>VI</b>
<b>1 INTRODUCTION</b> .....	<b>1</b>
<b>2 DEFINITION DU CHAMP D'APPLICATION PERSONNEL DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS EN TELETRAVAIL</b> .....	<b>2</b>
2.1 DÉLIMITATIONS .....	2
2.2 DEFINITION DU TRAVAILLEUR FRONTALIER .....	2
2.2.1 Définition selon le droit communautaire .....	2
2.2.1.1 La condition d'un retour hebdomadaire.....	2
2.2.1.2 Autorisation frontalière.....	3
2.2.1.2.1 Activité lucrative de moins de trois mois .....	3
2.2.1.2.2 Activité lucrative de plus de trois mois .....	3
2.2.2 Définition selon le droit de la sécurité sociale .....	4
2.2.3 Définition selon le droit fiscal.....	4
2.2.3.1 Pratique de l'administration fiscale du canton de Vaud .....	5
2.2.3.2 Pratique de l'administration fiscale du canton de Genève .....	6
2.3 LA NOTION DE TRAVAILLEUR DETACHE.....	6
<b>3 NOTION DE TELETRAVAIL</b> .....	<b>7</b>
3.1 SOURCES.....	7
3.2 DEFINITION.....	7
3.2.1 Les éléments objectivement essentiels.....	7
3.2.2 Modalités d'instauration du télétravail .....	8
3.3 LE TRAVAIL A DOMICILE.....	8
<b>4 LE REGIME DE SECURITE SOCIALE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS</b> .....	<b>9</b>
4.1 INTRODUCTION .....	9
4.1.1 Situations internationales : implications sur le régime de sécurité sociale .....	9
4.2 DROIT APPLICABLE DANS UNE SITUATION TRANSFRONTALIERE .....	9
4.2.1 Les règles de conflit .....	10
4.2.2 La pluriactivité, cas particulier.....	10
4.2.2.1 Une part substantielle de l'activité est exercée dans l'État de résidence .....	10
4.2.2.2 Les autres critères de rattachement .....	11
4.2.3 Examen critique des principes de coordination .....	12
4.3 IMPLICATION DU TELETRAVAIL SUR LA SECURITE SOCIALE DES FRONTALIERS .....	13
4.3.1 Détermination du droit applicable au régime de sécurité sociale cas de télétravail transfrontalier	13
4.3.2 Le télétravail comme forme de pluriactivité .....	14
4.3.3 Conséquences en cas de changement de législation .....	14
4.3.4 Les règles du régime de sécurité sociale durant la pandémie de Covid-19 .....	16
4.3.5 Les perspectives en matière de sécurité sociale .....	17

4.3.5.1	Modification de l'Accord sur la libre circulation des personnes .....	17
4.3.5.2	L'adoption d'un accord dérogatoire.....	18
<b>5</b>	<b>LE REGIME FISCAL DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS .....</b>	<b>19</b>
5.1	INTRODUCTION .....	19
5.2	REGLEMENTATION EN MATIERE FISCALE.....	19
5.2.1	Activité professionnelle exercée dans le canton de Vaud.....	19
5.2.1.1	Imposition dans l'État de résidence .....	19
5.2.1.2	Imposition selon le droit français.....	20
5.2.1.3	Absence de double imposition .....	21
5.2.1.4	Compensation financière.....	21
5.2.2	Activité professionnelle exercée dans le canton de Genève .....	22
5.2.2.1	Imposition à la source .....	22
5.2.2.2	Imposition selon le droit genevois .....	22
5.2.2.3	Élimination de la double imposition .....	22
5.2.2.4	Compensation financière.....	22
5.2.2.5	Le quasi-résident.....	23
5.3	IMPLICATION DU TELETRAVAIL SUR LE REGIME FISCAL DES FRONTALIERS .....	23
5.3.1	Les conséquences du télétravail avant la pandémie de Covid-19.....	23
5.3.1.1	Activité professionnelle exercée dans le canton de Vaud.....	23
5.3.1.2	Activité professionnelle exercée dans le canton de Genève .....	24
5.3.2	Les conséquences du télétravail durant la pandémie de Covid-19 .....	25
5.3.3	Les conséquences du télétravail après la pandémie de Covid-19 .....	25
5.3.3.1	Pour le canton de Vaud .....	26
5.3.3.2	Pour le canton de Genève.....	26
5.3.4	Conséquences des accords fiscaux.....	27
5.3.4.1	Implications dans les rapports de travail.....	27
5.3.5	Solutions adoptées dans les États de l'Union européenne .....	29
5.4	BILAN DES ACCORDS DE SECURITE SOCIALE ET FISCAUX FRANCO-SUISSES .....	31
5.4.1	Perspectives en matière de sécurité sociale.....	31
5.4.2	Perspectives pour les accords fiscaux franco-suisse .....	31
<b>6</b>	<b>CONCLUSION .....</b>	<b>32</b>
<b>7</b>	<b>ÉPILOGUE .....</b>	<b>33</b>
7.1	INTRODUCTION .....	33
7.2	L'ACCORD-CADRE RELATIF AU TELETRAVAIL TRANSFRONTALIER EN MATIERE DE SECURITE SOCIALE 33	
7.2.1	Nature de l'accord.....	33
7.2.2	Législation applicable .....	34
7.2.3	Champ d'application .....	34
7.3	IMPLICATIONS POUR LE FRONTALIER FRANCO-SUISSE .....	35
7.4	CONCLUSION .....	35

## Table des abréviations

AELE	Association européenne de libre-échange
al.	alinéa(s)
ALCP	Accord sur la libre circulation des personnes, du 21 juin 1999
art.	article(s)
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
BE	Loi fédérale sur le travail à domicile du 20 mars 1981
BLS	Recueil systématique vaudois
c.	considérant(s)
CACSSS	Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale
CDI	Convention de double imposition
CE	Communauté européenne
Cf.	<i>Confer</i>
CGI	Code général des impôts, du 6 avril 1950
CH	Confédération helvétique
ch.	chiffre(s)
CMU	Couverture maladie universelle
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations)
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937
DE	Deutschland
DFA	Département des finances et de l'agriculture
DFF	Département fédéral des finances
éd.	édition
édit./ édits.	éditeur/ éditeurs
EEE	Espace économique européen
FER	Fédération des entreprises romandes
FF	Feuille fédérale
FR	France
GTE	Groupement transfrontalier européen
IT	Italie

LDét	Loi sur les travailleurs détachés, du 8 octobre 1999
LEI	Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur les étrangers et l'intégration
let.	lettre
LFID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct
LTr	Loi fédérale du 13 mars 1964 sur le travail dans l'industrie, l'artisanat et le commerce
LTrD	Loi
LU	Luxembourg
no	Numéro
Nr	Numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Odét.	Ordonnance du 21 mai 2003 sur les travailleurs détachés en Suisse.
OFAS	Office fédéral des assurances sociales
OFEV	Office fédéral de l'environnement
OFS	Office fédéral de la statistique
OFSP	Office fédéral de la santé publique
OLCP	Ordonnance sur la libre circulation des personnes, du 22 mai 2022
p.	page
par.	paragraphe
RIS	Règlement vaudois du 9 décembre 2020 sur l'imposition à la source
RS	Recueil systématique suisse
RTS	Radio Télévision Suisse
s.	suyant(e)
SA	Société anonyme
SECO	Secrétariat d'État à l'économie
SEM	Secrétariat d'État aux migrations
SIF	Secrétariat d'État aux questions financières internationales
ss.	suyant(e)s
TF	Tribunal fédéral
UE	Union européenne

URSSAF

Union de recouvrement des cotisations de  
sécurité sociale et d'allocations familiales

## Bibliographie

### Ouvrages et articles doctrinaux

ALLENSPACH Katja / STZRUENEGGER Sabrina, *Grenzgänger und Entsandte*, in Errass Christoph/Friesecke Manuel/ Schindler Benjamin (édits), *Arbeitsmarkt Schweiz – EU Rechtliche Aspekte der grenzüberschreitenden berufliche Mobilität*, Dike, Zurich/ Saint-Gall 2019, p. 163ss.

ANCELLE Juliette, *Traitement des données et surveillance des travailleurs dans le contexte du télétravail*, in Défago Valérie/ Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Le télétravail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2022, p. 130 ss.

BILLARANT Julien, *Télétravail et travail à domicile*, in Défago Valérie/ Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Le télétravail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2022, p. 2 ss.

BLATTMANN Raffael/ STUTZ Michèle, *Kostentragung im Homeoffice*, in Wildhaber Isabelle (édit.), *Handbuch Homeoffice*, Dike, Zurich/ Saint-Gall 2021, p. 23 ss.

CARCAGNI ROESLER Romina, *Home Office*, ArbR 2014, p. 71 ss.

CARRUZZO Philippe, *Le contrat individuel de travail, Commentaire des articles 319 à 341 du Code des obligations*, Schulthess, Zurich/ Bâle/ Genève 2009.

CIRIGLIANO Luca/ NIEMEYER Jens, *Homeoffice: rechtliche Regelungen sowie Mustervertrag für die praxis*, in Jusletter du 30 novembre 2020.

CLIMONET Charlotte, *Travailleurs frontalier Implications en matière de fiscalité et de sécurité sociale*, ECS 2006, p. 439 ss.

DANON Robert/ OBERSON Xavier, *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : commentaire*, Hebling Lichtenhahn, Bâle 2014.

DOMENING Pascal, *Homeoffice-Arbeit als besondere Erscheinungsform im Einzelarbeitsverhältnis*, Stämpfli, Berne 2016.

DUPONT Anne-Sylvie, *Les règles européennes de coordination des régimes de sécurité sociale à l'épreuve des nouvelles formes de travail*, in Dunand Jean-Philippe/Mahon Pascal (édits), *Les aspects internationaux du droit du travail*, Schulthess, Genève/Zurich 2019, p. 291 ss.

ENZ Marc, *Grenzgängerregelungen*, Stämpfli, Berne 2012.

FRESARD-FELLAY Ghislaine/ KAHIL-WOLFF Bettina/ PERRENOUD Stéphanie, *Droit suisse de la sécurité sociale : vol. II*, Stämpfli, Berne 2015.

GUIGNARD Marie-Thérèse, *Le télétravail sous l'angle du Code des obligations*, in Défago Valérie/ Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Le télétravail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2022, p. 60 ss.

IONTA David, *Pluriactivité, télétravail et sécurité sociale*, HAVE/ REAS 4/2020, p. 400 ss.

KAHIL-WOLFF Bettina/ PACIFICO Corinne, *Sécurité sociale, droit du travail et fiscalité : le droit applicable en cas de situation transfrontalières*, in Kahil-Wolff Bettina (édit), *Assujettissement, cotisation et questions connexes selon l'Accord sur la libre circulation des personnes CH-CE*, Stämpfli Berne, 2004, p. 25 ss.

LEURS Yann, *Une comparaison des salaires entre la France et la Suisse dans la zone frontalière genevoise*, La Lettre-Analyses N° 28, 2004, p. 1ss.

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>e</sup> éd., Hebling Lichtenhahn, Bâle 2021.

OBRIST Thierry/ KALONJI Trésore-Gauthier M., *Télétravail et fiscalité : application des conventions de double imposition à un phénomène en plein essor, en particulier sous l'ère de Covid-19*, in Défago Valérie/ Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Le télétravail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2022, p. 186 ss.

ORDOLLI Geneviève, *L'accès des ressortissants étrangers au marché du travail suisse*, in Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Les aspects internationaux du droit du travail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2019, p. 1 ss.

PÄRLI Kurt/ EGGMANN Jonas, *Ausgewählte Rechtsfragen des Homeoffice*, in Jusletter du 22 février 2021.

RIONDEL BESSON Guylaine, *Les enjeux du télétravail transfrontalier en matière de droit du travail et de sécurité sociale*, in Défago Valérie/ Dunand Jean-Philippe/ Mahon Pascal (édits), *Le télétravail*, Schulthess, Genève/ Zurich 2022, p. 213 ss. (cité : RIONDEL BESSON, *Enjeux du télétravail*).

RIONDEL BESSON Guylaine, *Les frontaliers et le télétravail dans le contexte de la pandémie de COVID-19*, in Pétrémard Sylvie (édits), *Assurances sociales et pandémie de Covid-19*, Stämpfli, Berne 2021, p. 233 ss. (cité : RIONDEL BESSON, *Frontalier et télétravail*).

RIONDEL BESSON Guylaine, *La prise en charge des soins de santé dans un contexte transfrontalier européen : Problématique générale en Europe et propositions pour la Région franco-valdo-genevoise*, Schulthess Éditions Romandes, Genève 2016 (cité : RIONDEL BESSON, *Prise en charge des soins*).

RIVIER Jean-Marc, *La notion de domicile fiscal au regard du droit suisse et de la convention de double imposition entre la Suisse et la France en matière d'impôts sur le revenu et la fortune*, RF 40/1985, p. 580 ss.

ROHNER Tobias/ MAAS Sanna, *Home-Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte*, SJZ 111 Nr. ° 13, 2015, p. 325 ss.

ROSSMANITH Xavier, *Assujettissement aux assurances sociales*, in de Vries Reilingh Daniel (édit), *Droit fiscal et assurances sociales En particulier la prévoyance professionnelle et les aspects transfrontaliers*, Schulthess, Genève/ Zurich/ Bâle 2016, p. 73 ss.

STADTHERR-GLÄTTLI Franziska/ GEISSLER Janine, *Steurfragen bei Homeoffice*, in Wildhaber Isabelle (édit.), *Handbuch Homeoffice*, Dike, Zurich/ Saint-Gall 2021, p. 153 ss.

ULDRY PACOT Tamara, *Le traitement fiscal du travailleur frontalier à la lumière de la Convention fiscale franco-suisse*, RDAF 2010, p. 237 ss.



WELLS Alexia, *Détachement, application du droit suisse en termes d'assurances sociales*, in Wyler Rémy (éd.), *Panorama en droit du travail*, Stämpfli, Berne 2009, p. 743 ss.

WYLER Rémy/ HEINZER Boris, *Droit du travail*, 4<sup>e</sup> éd., Stämpfli, Berne 2019.

### **Travaux parlementaires et publications officielles suisses et étrangères**

COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES Rapport fait sur la proposition de résolution européenne n° 4276 de Mme Marion Lenne et plusieurs de ses collègues visant à *L'augmentation du télétravail des travailleurs frontaliers et à mesure une réflexion européenne sur le statut des travailleurs frontaliers*, 2022, disponible sous : [https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/du/115b4931\\_rapport-fond](https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/du/115b4931_rapport-fond) (consulté le 14 janvier 2023) (cité : Rapport augmentation du télétravail, p. X.).

DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'AGRICULTURE (DFA), *Directive concernant l'imposition des travailleurs frontaliers domiciliés en France et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse pour l'année 2022*, Directive de l'Administration fiscale vaudoise, septembre 2022. BLS 21.045 (cité : DFA, *Directives de l'Administration fiscale vaudoise*).

DEPARTEMENT FEDERAL DES FINANCES (DFE), *La Suisse et la France s'accordent sur un régime fiscal pérenne en matière de télétravail*, Communiqué du 12 décembre 2022, disponible sous [https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news\\_list.msg-id-92381.html](https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news_list.msg-id-92381.html) (cité : DFE, *Régime fiscal pérenne*).

DIRECTION DE LA SECURITE SOCIALE, *Instauration d'une période transitoire en matière de sécurité sociale pour les travailleurs frontaliers et transfrontaliers en télétravail*, Communiqué de presse N°46 du 30 juin 2022, disponible sous <https://presse.economie.gouv.fr/30-06-2022-instauration-dune-periode-transitoire-en-matiere-de-securite-sociale-pour-les-travailleurs-frontaliers-et-transfrontaliers-en-teletravail/> (cité : DIRECTION DE LA SECURITE SOCIALE, *Instauration d'une période transitoire*).

FF 2016 8659, 8660 ss, Loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative.

FF 1983 2 559, Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers.

FF 1999 5440, 5656, Message du Conseil fédéral du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, RS 99.028.

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES, ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, *L'accord amiable avec la Suisse concernant l'imposition des travailleurs frontaliers et transfrontaliers en matière de télétravail est prolongé une dernière fois jusqu'au 31 décembre 2022*, Communiqué de presse N°259, Paris, 27 octobre 2022, disponible sous <https://presse.economie.gouv.fr/27102022-laccord-amiable-avec-la-suisse-concernant-limposition-des-travailleurs-frontaliers-et-transfrontaliers-en-matiere-de-teletravail-est-prolonge-une-derniere-fois-jusquau-31-decembre-2022/> (cité : Communiqué de presse N°259).

NANTREMOP Philippe, Motion Nr. 16.331, *Négocier avec la France un nouvel accord relatif à la coordination du régime des assurances sociales des travailleurs frontaliers*, 27 avril 2016, disponible sous <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=2016333> (consulté le 31 janvier 2023) (cité : NANTREMOP, Motion Nr. 16.33 du 27 avril 2016, *Négocier avec la France un nouvel accord relatif à la coordination du régime des assurances sociales des travailleurs frontaliers*).

OFFICE FEDERAL DE L'ENVIRONNEMENT (OFEV), *Nouveaux modes de travail : Le télétravail profite aussi au climat*, du 24 février 2022, disponible sous <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/documentation/magazine/magazine2022-1/nouveaux-modes-de-travail-le-teletravail.html> (consulté le 9 mars 2023) (cité : OFEV, *Nouveaux modes de travail*).

OFFICE FEDERAL DE LA STATISTIQUE (OFS), *Statistique des frontaliers au 4<sup>e</sup> trimestre 2022*, du 21 février 2023, disponible sous <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/travail-remuneration.gnpdetail.2023-0503.html> (consulté le 8 mars 2023).

OFFICE FEDERAL DE LA STATISTIQUE (OFS), *Télétravail à domicile*, du 19 mai 2022, disponible sous <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/culture-medias-societe-information-sport/societe-information/indicateurs-generaux/economie-nationale/teletravail.html> (consulté le 8 mars 2023).

OFFICE FEDERAL DE LA SANTE PUBLIQUE (OFSP), *Communiqué du Conseil fédéral du 18.10.2020, Coronavirus : restrictions pour les manifestations privées, interdiction de rassemblements publics de plus de 15 personnes, obligations du port du masque étendu et télétravail recommandé*, Berne, disponible sous <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-80771.html> (consulté le 30 janvier 2023) (cité : OFSP, *Recommandations du télétravail*).

OFFICE FEDERAL DES ASSURANCES SOCIALES (OFAS), *Coronavirus : implications pour la sécurité sociale dans un contexte international*, 2022, disponible sous : <https://www.bsv.admin.ch/bsv/fr/home/assurances-sociales/int/donnees-de-base-et-conventions/int-corona.html> (cité : OFAS, *Coronavirus*).

OFFICE FEDERAL DES ASSURANCES SOCIALES (OFAS), *Cotisations aux assurances sociales*, disponible sous : <https://www.bsv.admin.ch/bsv/fr/home/assurances-sociales/ueberblick/beitraege.html> (consulté le 12 janvier 2023), (cité : OFAS, *Cotisations assurances sociales*).

OFFICE FEDERAL DES ASSURANCES SOCIALES (OFAS), *Implications du télétravail/ travail à domicile sur la sécurité sociale dans un contexte international : prolongation du régime spécial jusqu'à fin juin 2023*, du 29 novembre 2022, disponible sous : <https://www.bsv.admin.ch/bsv/fr/home/assurances-sociales/int/donnees-de-base-et-conventions/telearbeit.html>, (consulté le 14 janvier 2023), (cité : OFAS, *Régime spécial prolongé*).

OFFICE FEDERAL DES ASSURANCES SOCIALES (OFAS), *Nouvel accord à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023 : pas de changement de compétence en matière d'assurances sociales lors de télétravail inférieur à 50% dans certains États*, du 4 juillet 2023, disponible sous : <https://www.bsv.admin.ch/bsv/fr/home/assurances-sociales/int/donnees-de-base-et-conventions/telearbeit.html>, (consulté le 16 août 2023), (cité : OFAS, *Accord dérogatoire*).

PENICAUD Muriel/ MONTCHALIN Amélie, *Communiqué de presse de la Ministre du Travail et de la Secrétaire d'État chargée des Affaires Européennes, COVID-19 : situation des travailleurs frontaliers*, Paris, 2020, disponible sous [https://www.frontalier.org/photo/img/Actu/CP\\_Ministere\\_du\\_travail.pdf?time=1584972646956](https://www.frontalier.org/photo/img/Actu/CP_Ministere_du_travail.pdf?time=1584972646956) (cité : PENICAUD/ MONTCHALIN, *COVID-19 : situation des travailleurs frontaliers*).

SECRÉTARIAT D'ÉTAT À L'ÉCONOMIE (SECO), *Télétravail - Protection de la santé y compris lorsqu'on travaille à la maison*, 2022 (disponible sous : [www.seco.admin.ch](http://www.seco.admin.ch)) (cité : SECO, *Protection santé*, p. X.).

SECRETARIAT D'ÉTAT AUX MIGRATIONS (SEM), *Télétravail ; appréciation et qualification au regard du droit des étrangers ; ALCP et États tiers*, Lettre circulaire du 5 avril 2022 (cité : SEM, *Télétravail au regard du droit des étrangers*, p. X.).

SERVICE D'ÉTAT AUX MIGRATION (SEM), *Directive et commentaires concernant l'ordonnance sur la libre circulation des personnes*, janvier 2023 (cité : SEM, *Directive OLCP 2023*, p. X.).

SERVICE D'ÉTAT AUX MIGRATIONS (SEM), *Directive et commentaire concernant l'ordonnance sur la libre circulation des personnes*, 18 octobre 2018 (cité : SEM, *Directive OLCP 2018*, p. X.).

## Sources informatiques

BEUTLER Christian, *Télétravail des frontaliers : la Suisse et la France trouvent un accord*, 22 décembre 2022, disponible sous <https://www.tdg.ch/teletravail-des-frontaliers-la-suisse-et-la-france-trouvent-un-accord-135929236396> (consulté le 31 janvier 2023).

BOLTSHAUSER Thomas, *Télétravail frontalier, de 25% à 40%*, du 22 décembre 2022, disponible sous <https://frontalier.moncoachfinance.com/2022/12/fin-teletravail-frontalier-16724.html> (consulté le 3 mars 2023).

BREITHAUPF Fabrice, *L'accord fiscal va-t-il compliquer la tâche des employeurs ?*, in 24 Heures, du 25 janvier 2023, disponible sous <https://emploi-romand.ch/lapplication-de-laccord-fiscal-va-t-elle-compliquer-la-tache-des-employeurs/> (consulté le 3 mars 2023).

BREITHAUPF Fabrice, *Pourquoi l'accord fiscal n'est qu'une victoire d'étape*, 24Heures, 2023 disponible sous <https://www.24heures.ch/pourquoi-laccord-fiscal-nest-quune-victoire-detape-669779750676> (consulté le 11 janvier 2023).

BRUNAND Léa, *Le télétravail des frontaliers suisses post-Covid : attention à la fiscalité*, 2023, disponible sous <https://www.allo-declaration.com/blog/le-teletravail-des-frontaliers-suisses-post-covid-attention-a-la-fiscalite/#h-les-assurances-sociales-et-maladie-la-regle-des-25-va-t-elle-resister-au-teletravail-des-frontaliers> (consulté le 23 janvier 2023).

CLEISS, *Vous employez un salarié qui exerce son activité sur plusieurs États membres*, disponible sous : <https://www.cleiss.fr/employeurs/pluriactivite.html> (consulté le 12 janvier 2023).

COMMISSION ADMINISTRATIVE POUR LA COORDINATION DES SYSTEMES DE SECURITE SOCIALE, *Guide pratique sur la législation applicable dans l'Union européenne (UE), dans l'Espace économique européen (EEE) et en Suisse*, 2013, disponible sous <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKE>

[wj\\_kefSvfn8AhWG9bsIHdmYCvcQFnoECBIOAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fsocial%2FblobServlet%3FdocId%3D11366%26langId%3Dfr&usg=AOvVaw0sjqNi8NCH-obitIKAnxpn](https://www.european-council.europa.eu/media/assets/00/00/2022/00/20220112_1121020-hp4db68gns.pdf) (consulté le 12 janvier 2023) (cité : Guide sur la législation applicable, p. X.).

EUROPEAN COMMISSION, COVID-19 ; *Informations destinées aux travailleurs frontaliers et aux travailleurs détachés*, 2020, disponible sous [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1121\\_1121020-hp4db68gns&title=Le-teletravail-pendant-la-pandemie-de-COVID-19](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1121_1121020-hp4db68gns&title=Le-teletravail-pendant-la-pandemie-de-COVID-19) (cité : EUROPEAN COMMISSION, *Informations frontaliers*, p. X.).

FER GENEVE, *Guide Télétravail transfrontalier*, 18 mars 2022, disponible sous [https://ferge.ch/documents/37150/371585/Guide\\_teletravail\\_transfrontalier\\_FR\\_13.01.2022\\_Logos.pdf/f683945e-bf92-b281-e3c1-7671dc9273cb?t=1647851435203](https://ferge.ch/documents/37150/371585/Guide_teletravail_transfrontalier_FR_13.01.2022_Logos.pdf/f683945e-bf92-b281-e3c1-7671dc9273cb?t=1647851435203) (consulté le 1 mars 2023) (cité : FER GENEVE, *Guide Télétravail transfrontalier*, p. X.).

GROUPEMENT TRANSFRONTALIER EUROPEEN (GTE), *Le télétravail des travailleurs frontaliers, disponible* sous <https://www.frontalier.org/https://www.frontalier.org/teletravail-des-travailleurs-frontaliers.htm> (consulté le 23 janvier 2023) (cité : GTE, *Le télétravail des frontaliers*).

JULIEN MAGNOLLAY, *Les frontaliers vaudois dénoncent une injustice fiscale*, 28 août 2013, (disponible sous : <https://www.rts.ch/info/regions/vald/5165138-les-frontaliers-vaudois-denoncent-une-injustice-fiscale.html>) (consulté le 10 novembre 2022).

KARPEO, *Frontaliers et statut de quasi-résident en Suisse en 2023*, disponible sous <https://karpeo.ch/frontalier-statut-quasi-resident-suisse/> (consulté le 15 février 2023).

LABRO Thierry, *Accord franco-suisse sur le télétravail : à quel prix ?*, du 9 janvier 2023, disponible sous <https://paperjam.lu/article/accord-franco-suisse-sur-telet> (consulté le 3 mars 2023).

LORENZO CROCE, *Droit fiscal : imposition des travailleurs détachés et des salariés de courte durée en Suisse*, p. 15 (disponible sous : <https://croce-associés.ch/imposition-travailleurs-suisse/>) (consulté le 1 mars 2023).

NIETO Sébastien, *Coronavirus : le confinement du pays, une première dans l'histoire de France ?* Le Parisien, 17 mars 2020, disponible sous <https://www.leparisien.fr/societe/sante/coronavirus-le-confinement-du-pays-une-premiere-dans-l-histoire-de-france-17-03-2020-8282169.php> (consulté le 30 janvier 2023) (cité : NIETO, *Le confinement du pays*).

NOBS Judith, *La coordination relative aux soins de santé : les instruments de l'Union européenne et du Conseil de l'Europe*, Master : Uni. Genève, 2011, disponible sous <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:17390>.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE (OCDE), *Le télétravail pendant la pandémie de COVID :19 : tendances et perspectives*, p. 2 ss. 2021, disponible sous <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/le-teletravail-pendant-la-pandemie-de-covid-19-tendances-et-perspectives-e76db9dd/> (Consulté le 23 janvier 2023) (cité : OCDE, *Tendances et perspective du télétravail*, p. X.).

RABAGLIO Orlando, *Assurance sociale transfrontalière en Europe : Coordination problématique pour les indépendants*, 2010, disponible sous <https://www.trex.ch/fr/assurance->

[sociale-transfrontaliere-en-europe-coordination-problematique-pour-les-independants/](#)  
(consulté le 12 janvier 2023) (cité : RABAGLIO, 2010).

RIDARD Emilie, *Quel avenir pour le télétravail des frontaliers ?*, 2021, disponible sous <https://www.swissinfo.ch/fre/economie/quel-avenir-pour-le-teltravail-des-frontaliers-/46328196> (consulté le 31 janvier 2023) (cité : RIDARD, *Avenir télétravail frontalier*).

RTS INFOS, *Vers un consensus sur le télétravail des frontaliers après la pandémie*, Le 12H30, 2022, disponible sous <https://www.rts.ch/info/regions/13079442-vers-un-consensus-sur-le-teletravail-des-frontaliers-apres-la-pandemie.html> (consulté le 23 janvier 2023) (cité : RTS, *Consensus sur le télétravail*).

TIPEE, *Télétravail ; les aspects fiscaux et légaux et spécificité pour les frontaliers*, 2022, disponible sous <https://www.tipee.ch/guides/> (consulté le 15 février 2023).

*Travailleur frontalier suisse : droit et prise en charge*, 2022, disponible sous <https://www.ameli.fr/assure/droits-demarches/europe-international/travailleur-frontalier-suisse> (consulté le 12 janvier 2023).

#### **Arrêts :**

ATF 136 II 241 du 21 juin 1999.

ATF 135 II 128 du 16 mars 2009.

ATF 142 V 192 du 5 avril 2016.

ATF 142 V 590 du 29 novembre 2016.

ATF 143 II 257 du 10 février 2017.

TF 9C\_557/2019 du 13 juillet 2020.

# 1 Introduction

Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication a donné naissance à des nouvelles formes de travail. Le télétravail, aussi appelé *home office*, permet aux travailleurs d'exercer leur activité professionnelle à distance, c'est-à-dire en dehors des bureaux de l'entreprise, en général depuis leur domicile. Cette forme de travail a connu un essor sans précédent durant la pandémie de Covid-19. Les mesures de distanciation sociale mises en place durant la crise sanitaire afin de limiter la propagation du virus ont contraint les employeurs à rapidement adopter des alternatives pour maintenir leur activité. En particulier dans le secteur tertiaire, de nombreux salariés ont dû travailler depuis leur domicile. Alors que le télétravail répondait dans un premier temps à un but sanitaire, il s'est maintenu jusqu'à aujourd'hui et semble perdurer pour l'avenir. Déjà en 2021, un peu moins de 40% des personnes actives occupées en Suisse télétravaillait régulièrement<sup>1</sup>. Le *home office* présente divers avantages, tels que la flexibilité et la réduction du temps de déplacement, ce qui peut être particulièrement bénéfique pour les travailleurs frontaliers. Si cette forme de travail offre de nombreux avantages, elle crée aussi de nouveaux et nombreux défis tant pour le travailleur que son employeur. Le télétravail, en particulier d'un frontalier, soulève des questions juridiques et fiscales importantes. En matière de sécurité sociale, le *home office* peut avoir des conséquences sur l'assujettissement et les cotisations sociales. En matière fiscale, le travail à distance peut avoir des répercussions, s'agissant de l'imposition des revenus générés lors de l'exercice du télétravail. Durant la pandémie, la Suisse et la France se sont entendues afin d'accroître la sécurité juridique des frontaliers et ont conclu divers accords règlementant la matière<sup>2</sup>. Toutefois, il est important de s'interroger sur les conséquences du *home office* en dehors de cette période particulière et d'examiner les perspectives de cette pratique à long terme.

La question des conséquences du télétravail des frontaliers concerne particulièrement les cantons limitrophes aux États voisins. Plus de la moitié des frontaliers occupés en Suisse sont résidents français et la majorité est occupée dans les cantons de Genève, Tessin et Vaud<sup>3</sup>. Il nous semble ainsi pertinent de limiter notre analyse à la situation d'un frontalier domicilié en France et exerçant une activité lucrative dans le canton de Genève et/ ou dans le canton de Vaud.

Nous commencerons par définir la notion de travailleur frontalier sous ses différents angles, puis celle du télétravail. Ensuite, nous discuterons du régime de sécurité sociale des travailleurs frontaliers et de l'implication du télétravail sur celui-ci. Puis nous aborderons le régime fiscal des frontaliers et les conséquences engendrée par le *home office*.

---

<sup>1</sup> OFS, *Télétravail à domicile* ; En 2021, 39, 6% de la population télétravaille régulièrement, ce qui présente près de 1,8 millions de personnes.

<sup>2</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 234.

<sup>3</sup> OFS, *Statistique des frontaliers au 4<sup>e</sup> trimestre 2022*.

## 2 Définition du champ d'application personnel des travailleurs frontaliers en télétravail

### 2.1 Délimitations

Compte tenu de l'ampleur de la notion de travailleur frontalier, il est nécessaire de la délimiter. Nous nous concentrons uniquement sur la question de l'accès au marché des personnes salariées dans le secteur privé, tandis que la situation des travailleurs indépendants et des employés du secteur public ne sera pas traitée. Nous aborderons la question sous l'angle de la libre circulation telle qu'elle résulte de la Convention AELE<sup>4</sup> et de l'ALCP<sup>5</sup>. Par conséquent, seuls les ressortissants d'un État membre de l'AELE<sup>6</sup> et de l'Union européenne sont concernés<sup>7</sup>. Il s'agit de distinguer entre ces derniers et les ressortissants des États tiers<sup>8</sup>.

### 2.2 Définition du travailleur frontalier

La notion de travailleur frontalier est définie différemment selon les domaines juridiques (droit communautaire, sécurité sociale, fiscalité)<sup>9</sup>. Il convient ainsi d'examiner cette notion sous ces différents angles.

#### 2.2.1 Définition selon le droit communautaire

L'art. 7 de l'Annexe I de l'ALCP définit le travailleur frontalier salarié comme « *un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine* ». Ainsi, un travailleur salarié en Suisse mais qui a sa résidence habituelle dans un État UE/AELE est considéré comme frontalier<sup>10</sup>.

##### 2.2.1.1 La condition d'un retour hebdomadaire

Le Tribunal fédéral retient comme élément caractéristique de cette définition le déplacement régulier du frontalier, à savoir au moins une fois par semaine, entre son domicile et son lieu de travail<sup>11</sup>. Il est désormais possible pour le travailleur frontalier de séjourner de manière hebdomadaire dans son État d'emploi, ce qui lui permet de devoir retourner à son domicile seulement une fois par semaine<sup>12</sup>. Il n'a plus l'obligation d'avoir sa résidence dans l'une des zones frontalières telles que définies dans un accord antérieur conclu entre la France et la

---

<sup>4</sup> Convention du 4 janvier 1960 instituant l'Association européenne de Libre-Échange (AELE), RS 0.632.31.

<sup>5</sup> Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP), RS 0.142.112.681.

<sup>6</sup> Les États membres de l'AELE sont : l'Islande, le Lichtenstein, la Norvège et la Suisse.

<sup>7</sup> ORDOLLI, p. 6 s.

<sup>8</sup> ALLENSPACH/ STURZENEGGER, p. 165.

<sup>9</sup> SEM, *Télétravail au regard du droit des étrangers*, p. 4.

<sup>10</sup> ALLENSPACH/ STURZENEGGER, p. 167.

<sup>11</sup> ATF 135 II 128, c. 3 ; ULDURY PACOT, p. 245.

<sup>12</sup> ALLENSPACH/ STURZENEGGER, p. 167 ; CLIMONET, p. 439.

Suisse<sup>13</sup>, ni d'y avoir résidé depuis six mois<sup>14</sup>. La définition actuelle de travailleur frontalier ne correspond plus à celle d'un « *habitant d'une région frontalière* » mais plutôt à celle d'un « *pendulaire international* »<sup>15</sup>. Ainsi, en vertu du droit communautaire, il est envisageable qu'un résident grec soit considéré comme travailleur frontalier en Suisse s'il retourne une fois par semaine à son lieu de résidence habituel en Grèce<sup>16</sup>.

### 2.2.1.2 Autorisation frontalière

Conformément à la possibilité conférée par l'art. 7 al. 2 de l'Annexe I ALCP, la réglementation suisse prévoit que le travailleur frontalier doit être au bénéfice d'un titre spécifique lorsque certaines conditions sont remplies (art. 35 al. 1 LEI<sup>17</sup>). Il convient de préciser que les travailleurs de nationalité suisse domiciliés à l'étranger n'ont pas besoin d'une autorisation pour travailler en Suisse<sup>18</sup>. Pour les travailleurs européens, une distinction doit être effectuée selon la durée d'exercice de l'activité lucrative.

#### 2.2.1.2.1 Activité lucrative de moins de trois mois

Le travailleur frontalier n'a pas besoin d'un titre spécifique pour exercer une activité lucrative en Suisse dont la durée ne dépasse pas trois mois ou 90 jours au total pour une année civile et pour autant qu'il retourne au moins une fois par semaine à sa résidence habituelle (art. 6 al. 2 Annexe I ALCP et art. 4 al. 4 OLCP<sup>19</sup>). Le travailleur doit toutefois signaler sa prise d'emploi par le biais d'une simple annonce au plus tard la veille du début de l'activité (art. 9 al. 1 bis OLCP). Dans la plupart des secteurs, cette annonce n'est obligatoire que pour les activités supérieures à 8 jours par année (art. 6 Odét<sup>20</sup>). Le travailleur frontalier soumis à ce régime ne peut pas bénéficier, en parallèle, du titre spécifique délivré aux frontaliers<sup>21</sup>.

#### 2.2.1.2.2 Activité lucrative de plus de trois mois

Le frontalier qui conclut un contrat de travail en Suisse pour une durée supérieure à trois mois doit être au bénéfice d'une autorisation frontalière UE/AELE (permis G) (art. 2 al. 1 Annexe I ALCP, art. 4 OLCP). Les travailleurs ont droit d'obtenir une autorisation de travail valable sur tout le territoire suisse (art. 7 al. 3 Annexe I ALCP) et offrant un droit à la mobilité professionnelle et géographique (art. 30 Annexe I ALCP). Le permis G est valide pour la durée du contrat de travail s'il dure entre trois mois et un an. S'il s'agit d'un contrat de durée indéterminée ou supérieure à un an, le permis est valide pour 5 ans, avec la possibilité d'être prolongé si le frontalier apporte la preuve d'une activité économique (art. 7 al. 2 Annexe I

---

<sup>13</sup> Art. 5 de l'Accord du 1er août 1946 entre la Suisse et la France relatif à la circulation frontalière, RS 0.631.256.934.91.

<sup>14</sup> ATF 135 II 128, c. 2.4 et 3.

<sup>15</sup> ULDURY PACOT, p. 244.

<sup>16</sup> SEM, *Directive OLCP 2018*, p. 30.

<sup>17</sup> Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur les étrangers et l'intégration (LEI), RS 142.20.

<sup>18</sup> ORDOLLI, p. 3.

<sup>19</sup> Ordonnance du 22 mai 2022 sur la libre circulation des personnes entre la Suisse et l'Union européenne et ses États membres, entre la Suisse et le Royaume-Uni, ainsi qu'entre les États membre de l'Association européenne de libre-échange (OLCP), RS 142.203.

<sup>20</sup> Ordonnance du 21 mai 2003 sur les travailleurs détachés en Suisse (Odét), RS 823.201.

<sup>21</sup> SEM, *Directive OLCP 2022*, p. 20.



ALCP). Ce permis ne dispense pas le frontalier du retour hebdomadaire à son lieu de résidence situé hors de la Suisse. De plus, si ce dernier séjourne dans son État d'emploi durant la semaine il doit s'annoncer auprès de l'autorité communale compétente du lieu de séjour (art. 9 al. 4 OLCP).

### 2.2.2 Définition selon le droit de la sécurité sociale

La définition du travailleur frontalier telle que prévue dans l'Annexe II de l'ALCP est déterminante pour le droit de la sécurité sociale<sup>22</sup>. Elle est complétée par le Règlement (CE) n° 883/2004<sup>23</sup> (ci-après : Règlement 883/04) et son Règlement d'application (CE) n° 987/2009<sup>24</sup> (ci-après : Règlement 987/09) (art. 1 al. 1 Annexe II ALCP). Selon le Règlement 883/04, le terme travailleur frontalier désigne toute personne exerçant une activité salariée ou non salariée dans un État membre et qui réside dans un autre État membre où elle retourne en principe chaque jour ou au moins une fois par semaine (art. 1 let. f du Règlement 883/04). La résidence est définie comme le lieu où la personne réside habituellement, soit le lieu de ses centres d'intérêt (art. 1 let. g du Règlement 883/04)<sup>25</sup>. Les conditions de retour hebdomadaire à la résidence habituelle ainsi que du titre de séjour telles qu'explicitées précédemment s'appliquent aussi dans le domaine de la sécurité sociale des travailleurs frontaliers (art. 20 ALCP). Partant, la définition du travailleur frontalier telle que résultant de l'ALCP et de son Règlement 883/04 coïncident.

### 2.2.3 Définition selon le droit fiscal

En matière fiscale, il n'existe pas d'accord global européen mais uniquement des accords bilatéraux. Les accords bilatéraux entre la Suisse et les États membres de l'Union européenne en matière de double imposition prévoient une définition propre de la notion de frontalier et ne sont pas affectés par l'ALCP (art. 21 ALCP)<sup>26</sup>.

Le Conseil fédéral, agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura, a conclu avec la France un accord relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers (ci-après : Accord de 1983)<sup>27</sup>. Cet accord définit la notion de frontalier mais celle-ci ne vaut toutefois que pour les cantons ayant adhéré à cet accord<sup>28</sup>. Pour les autres cantons, notamment le canton de Genève, le statut du frontalier découle de l'application de la Convention de double imposition franco-suisse de 1966 (ci-après : CDI

---

<sup>22</sup> SEM, *Télétravail au regard du droit des étrangers*, p. 4.

<sup>23</sup> Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, Modifié par le Règlement (CE) n° 988/2009 du Parlement européen et du Conseil du 16 septembre 2009 (JO L 284 du 30.10.2009, p.43) Adapté selon l'annexe II à l'accord sur la libre circulation des personnes entre la Communauté européenne et ses États membre d'une part, et la Suisse d'autre part, RS 0.831.109.268.1.

<sup>24</sup> Règlement (CE) n° 987/2009 du Parlement européen et du Conseil du 16 septembre 2009 fixant les modalités d'application du règlement (CE) n° 883/2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, Adapté selon l'annexe II à l'accord entre la Confédération suisse d'une part et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, RS 0.831.109.268.11.

<sup>25</sup> ATF 142 V 590, c. 5 ss.

<sup>26</sup> ATF 136 II 241, c. 14 s.

<sup>27</sup> Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, FF 1983 2 559.

<sup>28</sup> ATF 136 II 241, c. 9.2 ; ENZ, p. 124.

franco-suisse)<sup>29</sup>. Ainsi, il est nécessaire d'examiner la définition de travailleur frontalier tel que définie dans chacun de ces accords.

### 2.2.3.1 Pratique de l'administration fiscale du canton de Vaud

L'art. 3 de l'Accord de 1983 désigne comme travailleur frontalier toute personne résidant dans un État et exerçant une activité salariée dans un autre État pour un employeur établi dans cet autre État et qui retrouve en règle générale chaque jour dans son pays de résidence. Bien que la définition prévoie en principe un retour quotidien par le travailleur frontalier, l'expression « *en règle générale* » permet une certaine souplesse nécessaire au maintien du régime du frontalier<sup>30</sup>. Les autorités fiscales suisses et françaises se sont accordées sur une interprétation uniforme quant à la fréquence des retours du frontalier dans son État de résidence. Il a été retenu, qu'au cours d'une année, le frontalier a la possibilité de passer au maximum une nuitée par semaine dans son État d'emploi. Sont comprises dans cette limite les nuitées passées aussi bien dans l'État d'emploi que dans un État tiers, lors d'un déplacement professionnel par exemple. En cas de travail à temps partiel ou si l'activité est exercée pour une durée inférieure à une année, le nombre de nuitée sera réduit<sup>31</sup>. Le dépassement du nombre de nuitées autorisées entraînera un changement de statut de « *frontalier* » à « *semainier* », ce qui aura un impact significatif sur l'imposition de ses revenus<sup>32</sup>. Malgré son caractère arbitraire, cette limite permet de concilier la sécurité juridique et le respect du texte<sup>33</sup>. Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2021, le canton de Vaud avait une interprétation plus stricte de la notion de travailleur frontalier, limitant en plus du retour régulier à son lieu de résidence, la durée du trajet entre le domicile et le lieu de travail (aller-retour) à trois heures<sup>34</sup>. Si la durée du trajet était supérieure, le travailleur, pour être considéré comme frontalier, devait faire les trajets à sa résidence quotidiennement<sup>35</sup>. Ainsi, un travailleur résidant à Paris et travaillant à Lausanne, à défaut de retour quotidien à son domicile, n'était pas considéré comme frontalier pour les autorités vaudoises étant donné que le temps de trajet jusqu'à son domicile était de plus de trois heures. Dans une optique d'homogénéisation le canton de Vaud s'est rallié à la définition majoritaire et a abandonné cette seconde condition<sup>36</sup>. Ainsi, le travailleur résidant en France qui exerce une activité salariée en Suisse pour le compte d'un employeur ayant son siège dans le canton de Vaud et qui retourne, en règle générale, chaque jour dans son État de résidence, mais au minimum quatre jours par semaine pour un taux d'activité à 100% est considéré aujourd'hui comme travailleur frontalier.

---

<sup>29</sup> Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, RS 0.672.934.91.

<sup>30</sup> ULDRY PACOT, p. 255; Enz, p. 124.

<sup>31</sup> Fiche explicative quant à la définition du travailleur frontalier tel que figurant à l'art. 3 de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse du 11 avril 1983, p. 2 s. (ci-après : Fiche explicative frontalier).

<sup>32</sup> ULDRY PACOT, p. 255.

<sup>33</sup> Fiche explicative frontalier, p. 2.

<sup>34</sup> Réponse du Conseil d'État vaudois du 10 décembre 2013 à l'interpellation de Catherine Labouchère « *Qui sont les frontaliers français résidant à plus de 3 heures de leur lieu de travail ?* », p. 2 (disponible sous <https://www.vd.ch/toutes-les-autorites/grand-conseil/seances-precedentes/annee-2013/seances-des-10-et-11-decembre-2013/interpellation-catherine-labouchere-qui-sont-les-frontaliers-francais-residant-a-plus-de-3-heures-de-leur-lieu-de-travail>).

<sup>35</sup> MAGNOLLAY, *Les frontaliers vaudois dénoncent une injustice fiscale*.

<sup>36</sup> FF 2016 8659, p. 8660 ss.

### 2.2.3.2 Pratique de l'administration fiscale du canton de Genève

La CDI franco-suisse ne donne pas de définition du terme « frontalier ». Cependant, le Conseil fédéral a indiqué que le critère principal pour déterminer le statut de frontalier est le retour quotidien du travailleur à son lieu de résidence situé en dehors de la Suisse<sup>37</sup>. Ainsi, si par le passé l'attribution du permis G était suffisante pour que le travailleur soit présumé frontalier, cela n'est plus le cas aujourd'hui car, selon l'ALCP le frontalier conserve son statut même s'il ne retourne qu'hebdomadairement dans son État de résidence. De plus, la suppression des zones frontalière a pour conséquence qu'un permis frontalier puisse être délivré à un résident de Paris, mais à défaut de retour quotidien à son lieu de résidence, il ne sera pas considéré comme travailleur frontalier selon le droit fiscal<sup>38</sup>.

Ainsi, nous constatons que la définition fiscale du travailleur frontalier diffère de la définition de l'ALCP, la tolérance d'un retour hebdomadaire ne trouvant pas application dans les conventions bilatérales de double imposition. Le semainier ne peut ainsi pas être considéré comme un frontalier sous l'angle du droit fiscal suisse<sup>39</sup>.

## 2.3 La notion de travailleur détaché

Il est important de distinguer entre le travailleur frontalier tel que décrit ci-dessus et le travailleur détaché. L'art. 2 de la directive européenne 96/71/CE définit le travailleur détaché comme « *tout travailleur qui, pendant une période limitée, exécute son travail sur le territoire d'un État membre autre que l'État sur le territoire duquel il travaille habituellement* »<sup>40</sup>. Cette notion implique que le salarié remplisse, pour une durée limitée, dans un autre pays, un mandat pour le compte de son employeur. Le contrat de travail initial conclu entre le salarié et son employeur d'origine continue à s'appliquer et le lien de subordination subsiste bien que l'activité professionnelle s'exécute à l'étranger<sup>41</sup>. Le travailleur détaché est soumis à l'obligation d'annonce (art. 6 LDét<sup>42</sup>) mais n'a pas besoin de titre spécifique<sup>43</sup>. A la différence du travailleur frontalier, le régime de sécurité sociale du travailleur détaché ne change pas lorsque ce dernier est envoyé pour une mission à l'étranger<sup>44</sup>. Le travailleur frontalier français en télétravail pour le compte de son employeur suisse ne peut pas être considéré comme un travailleur détaché car il n'exerce pas son activité professionnelle pour le compte d'un autre employeur.

---

<sup>37</sup> Message du Conseil fédéral du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, FF 1999 5440, RS 99.028, p. 5656.

<sup>38</sup> ULDURY PACOT, p. 253 s.

<sup>39</sup> ATF 135 II 126, c. 2.2 ; ULDRY PACOT, p. 256.

<sup>40</sup> Directive 96/71/CE du Parlement Européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectués dans le cadre d'une prestation de services, OJ L 18 du 21 janvier 1997, p. 1 ss.

<sup>41</sup> WELLS, p. 744; WYLER/ HEINZER, p. 1163.

<sup>42</sup> Loi fédérale du 8 octobre 1999 sur les mesures d'accompagnement applicables aux travailleurs détachés et aux contrôles des salaires minimaux prévus par les contrats-types de travail (LDét), RS 823.20.

<sup>43</sup> SEM, *Directive OLCP 2023*, p. 24 ss.

<sup>44</sup> WELLS, p. 745.

## 3 Notion de télétravail

### 3.1 Sources

Les sources suisses définissant et règlementant le télétravail sont quasiment inexistantes au niveau du droit privé ; ni le Code des obligations, ni la Loi sur le travail ne traitent du *home office* et la jurisprudence est encore rare à ce sujet<sup>45</sup>. Bien que jusqu'à présent les règles générales du droit du travail semblent être suffisamment souples pour appréhender les questions soulevées par le télétravail, cette forme de travail mériterait à l'avenir d'être réglementée<sup>46</sup>.

### 3.2 Définition

En s'appuyant sur le droit public suisse et le droit européen BRILLARANT définit le télétravail comme « *une activité exercée, en principe au travers d'un contrat de travail ordinaire, avec régularité, qui doit pouvoir techniquement être réalisée dans les locaux de service et qui est concrètement entreprise tout ou en partie en dehors des dits locaux, par le biais des technologies de l'information et de la (télé)communication* »<sup>47</sup>. Le télétravail est un mode de réalisation de la prestation de travail caractérisée par sa flexibilité quant au lieu d'activité<sup>48</sup>. Dans la majorité des cas, le *home office* est exercé dans le cadre d'un contrat de travail ordinaire, toutefois il pourrait prendre place dans un contrat mandat ou contrat d'entreprise par exemple<sup>49</sup>. Seul le télétravail exercé dans le cadre d'un contrat de travail au sens de l'art. 319 du CO<sup>50</sup> sera traité.

#### 3.2.1 Les éléments objectivement essentiels

Il ressort de la définition citée ci-dessus quatre éléments objectivement essentiels qu'il sied de mettre en avant<sup>51</sup>. Premièrement, l'activité du télétravailleur doit s'opérer, en partie du moins, en dehors des locaux de l'employeur.<sup>52</sup> Dans la majorité des cas, le salarié télétravaille depuis son domicile mais il pourrait aussi se rendre dans un espace de *coworking* par exemple ou encore dans sa maison secondaire<sup>53</sup>. Deuxièmement, il est nécessaire que le *home office* s'effectue sur une base régulière, et non uniquement ponctuelle<sup>54</sup>. Troisièmement, le travail s'effectue à l'aide des technologies de l'information et de la communication (internet, téléphone, télécopie, courrier électronique). Le télétravailleur doit pouvoir rester intégré à

---

<sup>45</sup> BILLARANT 2022, p. 5; RIONDEL BESSON, *Enjeux du télétravail* p. 216.

<sup>46</sup> Avis du Conseil fédéral du 26 août 2020 en réponse au postulat 20.3529 Reynard Mathias, Télétravail ; opportunité et protection des salariés et salariées du 4 juin 2020 (disponible sous <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20203529>).

<sup>47</sup> BILLARANT, p. 11.

<sup>48</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 233.

<sup>49</sup> BILLARANT, p. 11.

<sup>50</sup> Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse, livre cinquième : droit des obligations (CO), RS 220.

<sup>51</sup> BILLARANT, p. 11 s.

<sup>52</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 233.

<sup>53</sup> Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 12.3166 Meier-Schatz du 16 novembre 2016, p.7 (ci-après : Rapport 12.3166) ; RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 233.

<sup>54</sup> BILLARANT, p. 12.

l'organisation de son employeur, transmettre des données (fruit du travail effectué), communiquer avec l'entreprise et avoir accès aux bases de données de la société<sup>55</sup>. Ainsi l'utilisation d'un ordinateur n'est pas un critère suffisant pour qualifier l'activité de télétravail mais plutôt une conséquence logique de l'obligation d'utiliser les canaux numériques<sup>56</sup>. Quatrièmement, l'activité exercée en *home office* doit être une activité qui pourrait être réalisée dans les locaux de l'entreprise, bien qu'elle ne le soit pas. Les activités effectuées par exemple sur un chantier ne sauraient entrer dans le cadre de cette notion car elles ne pourraient pas être effectuées dans les bureaux de l'entreprises. Le télétravail vise avant tout les activités du secteur tertiaire, soit des services de nature intellectuelle qui peuvent être effectués par traitement de données<sup>57</sup>.

Il convient de distinguer entre le télétravail régulier et occasionnel. Un travailleur télétravaille occasionnellement s'il termine de temps en temps une tâche à la maison ou préparer une séance dans le train. Cette situation diffère du télétravail régulier où le travailleur décide d'entente avec son employeur de travailler régulièrement chez lui. Seules les conséquences du télétravail réguliers sont examinées dans cette contribution<sup>58</sup>.

### 3.2.2 Modalités d'instauration du télétravail

Il n'existe pas de droit au *home office* prévu dans la législation suisse, l'employeur et le travailleur prévoient ce mode de travail dans un accord<sup>59</sup>. Ce dernier peut porter sur la totalité de l'activité du travailleur ou sur un certain pourcentage du taux d'occupation de l'employé ; dans quel cas, on parlera de télétravail alterné<sup>60</sup>. Le salarié qui travaille à distance reste soumis aux dispositions du Code des obligations, de la Loi sur le travail ainsi qu'aux règles figurant éventuellement dans les conventions collectives de travail applicables<sup>61</sup>.

### 3.3 Le travail à domicile

Dans le langage courant, le télétravail est facilement assimilé au travail à domicile<sup>62</sup>. Pourtant, d'un point de vue juridique, la distinction entre ces deux formes de travail est importante.

Par le contrat de travail à domicile, le travailleur s'engage à exécuter contre rémunération, seul ou avec l'aide de membres de sa famille, du travail pour l'employeur dans son propre logement ou dans un autre local de son choix (art. 351 CO). Cette forme de travail vise principalement et historiquement le travail à domicile au sens traditionnel, soit les travaux artisanaux ou manufacturiers accomplis par des populations rurales depuis leur domicile, impliquant la livraison d'un résultat et soumise aux art. 351ss CO<sup>63</sup>. Dans un rapport le Conseil fédéral énonce la possibilité d'effectuer du télétravail dans un contrat de travail à domicile, toutefois la doctrine

---

<sup>55</sup> Rapport 12.3166, p.7 ; ANCELLE, p. 143.

<sup>56</sup> BILLARANT, p. 16.

<sup>57</sup> Rapport 12.3166, p. 7.

<sup>58</sup> *Ibid*, p. 10; RIONDEL BESSON, *Enjeux du télétravail*, p. 216.

<sup>59</sup> GUIGNARD, p. 66.

<sup>60</sup> BILLARANT, p. 12.

<sup>61</sup> SECO, *Protection santé*, p. 4.

<sup>62</sup> BILLARANT, p. 2.

<sup>63</sup> GUIGNARD, p. 64 s.; BILLARANT, p. 5.

est divisée sur le sujet<sup>64</sup>. Nous nous rattachons à l'avis majoritaire selon lequel les prestations de travail fournies dans le cadre d'un contrat de travail à domicile ou dans un ménage privé tiers n'entrent pas dans la définition de télétravail<sup>65</sup>. En effet, bien que cette forme de travail ait des similitudes avec le *home office*, elle présente un nombre important de divergences. Le travail à domicile tend vers la création d'un objet, soit d'un résultat tangible alors que le télétravail quant à lui s'applique dans le secteur tertiaire uniquement. De plus, la Loi sur le travail à domicile<sup>66</sup> ne s'applique qu'aux travailleurs ayant conclu un contrat de travail à domicile. Partant, les cadres juridiques de ces deux types d'activité sont différents<sup>67</sup>.

## 4 Le régime de sécurité sociale des travailleurs frontaliers

### 4.1 Introduction

La mobilité en constante évolution incite les travailleurs à exercer leur droit à la libre circulation et les situations dans lesquelles apparaissent des éléments transfrontaliers augmentent. Il n'est pas rare qu'un même employé ait travaillé dans différents États ou qu'il habite dans un État mais travaille dans un autre État<sup>68</sup>. La détermination du droit applicable est centrale afin d'éviter des conséquences juridiques importantes, pour l'employeur comme pour le travailleur ainsi que pour déterminer le régime de sécurité sociale applicable aux travailleurs frontaliers.

#### 4.1.1 Situations internationales : implications sur le régime de sécurité sociale

Le droit de la sécurité sociale est notamment régi par le principe de territorialité : chaque État n'est compétent pour légiférer que sur son territoire et l'application des lois nationales s'arrête aux frontières<sup>69</sup>. Dans les situations internationales, ce principe peut conduire à l'application potentielle de différentes législations nationales créant des conflits de lois tant positifs que négatifs<sup>70</sup>.

### 4.2 Droit applicable dans une situation transfrontalière

L'ALCP prévoit la coordination des régimes de sécurité sociale par le biais du Règlement 883/04, qui permet d'établissement des liens entre les régimes nationaux tout en respectant leur caractéristiques propres (art. 8 ALCP et par. 4 Règlement 883/04). Le Règlement européen vise tous les régimes de sécurité sociale obligatoires ou facultatifs et a pour but d'effacer les inégalités de traitements, les discriminations directes et indirectes ainsi que d'assurer une continuité dans la protection des assurés exerçant leur activité professionnelle en tout ou partie dans un État autre que leur pays de domicile voire dans différents États en même temps<sup>71</sup>.

---

<sup>64</sup> Rapport 12.3166 ; *pro* AUBERT ; *contra* BRUNNER, WAEBER, BRUCHEZ, MANGOLD, SCHWAAB et BILLARANT.

<sup>65</sup> SECO, *Protection santé*, p. 4.

<sup>66</sup> Loi fédérale du 20 mars 1981 sur le travail à domicile (LTrD), RS. 822.31.

<sup>67</sup> BILLARANT, p. 20ss et 27ss.

<sup>68</sup> *Ibid*, p. 292 s.

<sup>69</sup> KAHIL-WOLFF/ PACIFICO, p. 220 ; RIONDEL BESSON, *Prise en charge des soins*, p. 26.

<sup>70</sup> DUPONT, p. 292.

<sup>71</sup> FRÉSARD-FELLAY / KAHIL-WOLFF/ PERRENOUD, p. 609 ; RIONDEL BESSON, *Prise en charge des soins*, p. 26 s.

#### 4.2.1 Les règles de conflit

Les règles de conflit du Règlement 883/04 s'articulent autour des trois principes conçus pour déterminer le droit applicable<sup>72</sup>. Les personnes auxquelles le Règlement est applicable ne peuvent être soumises qu'à la législation de sécurité sociale d'un seul État membre (art. 11 al.1 Règlement 883/04)<sup>73</sup>. Ce principe **d'unicité de la législation applicable** est particulièrement important lorsque la personne travaille dans différents États tel qu'exemplifié ci-dessus car il permet d'éviter les conflits de lois positifs. Les règles du droit national applicable définissent ensuite la mise en œuvre de l'assurance ainsi que la façon dont les cotisations doivent être calculées et versées<sup>74</sup>. **L'interdiction du double assujettissement** permet d'éviter que le travailleur, qui exerce une activité dans différents États, ne doivent payer des cotisations dans l'État dans lequel il n'est pas assuré (art. 13 al. 3 Règlement 883/04). Enfin, le **principe du pays d'emploi** prévoit que la personne qui exerce une activité salariée ou non salariée dans un État membre est, en principe, soumise à la législation de cet État membre (art. 11 al. 3 let. a Règlement 883/04). Cette disposition fait du lieu de travail le critère principal de rattachement et consacre le principe *lex loci laboris*<sup>75</sup>. En vertu de ces principes, la personne qui réside dans un État et qui exerce une activité lucrative dans un autre État est affiliée uniquement à la sécurité sociale de son État d'emploi.

#### 4.2.2 La pluriactivité, cas particulier

Lorsque le lieu d'exercice de l'activité salariée varie entre différents pays ou que le travailleur exerce simultanément une activité sur le territoire de différents États, le principe de *lex loci laboris* est insuffisant<sup>76</sup>. D'autres critères de rattachement sont alors nécessaires pour déterminer le droit applicable.

Le Règlement 883/04 prévoit aux art. 12 à 16 des règles particulières qui dérogent au principe du pays d'emploi, notamment pour les cas de pluriactivité. La pluriactivité désigne la situation dans laquelle une personne exerce régulièrement une activité salariée dans deux ou plusieurs États, que ce soit pour le même employeur ou pour des employeurs différents (art. 14 al. 5 Règlement 987/09). L'activité supplémentaire peut être exercée pendant un congé non payé, pendant le week-end, ou en cas de travail à temps partiel, durant la semaine en parallèle de la première activité<sup>77</sup>. En la matière, l'art. 13 al. 1 du Règlement 883/04 prévoit des règles de rattachement en cascade.

##### 4.2.2.1 Une part substantielle de l'activité est exercée dans l'État de résidence

À titre préliminaire, il faut s'interroger sur la nature de l'activité exercée. Le travailleur qui exerce une activité salariée et une activité non salariée dans différents États est soumis à la législation de l'État dans lequel il exerce une activité salariée (art. 13 al. 3 Règlement. 883/04). Si le travailleur exerce au moins deux activités de même nature (salariées ou indépendantes) il

---

<sup>72</sup> COMMISSION ADMINISTRATIVE POUR LA COORDINATION DES SYSTEMES DE SECURITE SOCIALE, *Guide pratique sur la législation applicable dans l'Union européenne (UE), dans l'Espace économique européen (EEE) et en Suisse*, 2013, p. 22 (ci-après : Guide sur la législation applicable).

<sup>73</sup> ATF 142 V 192, c. 3.1 ; TF, arrêt 9C\_557/2019 du 13 juillet 2020 c. 3.1.

<sup>74</sup> RABAGLIO, 2010.

<sup>75</sup> ATF 142 V 192, c. 3 ; ROSSMANITH, p. 102.

<sup>76</sup> DUPONT, p. 297.

<sup>77</sup> Guide sur la législation applicable, p. 26.

faut vérifier si une des activités est exercée dans son État de résidence et si elle constitue une **partie substantielle de l'activité exercée**<sup>78</sup>. L'art. 14 du Règlement 987/09 précise qu'une « *partie substantielle d'une activité salariée ou non salariée* » exercée dans un État membre signifie qu'une part quantitativement importante de l'ensemble des activités du travailleur y est exercée, sans qu'il s'agisse nécessairement de la majeure partie de ses activités. Pour évaluer s'il s'agit d'une part quantitativement importante ou non, il convient de tenir compte de différents éléments selon la nature de l'activité : en cas d'activité salariée, on tient compte du temps de travail et / ou de la rémunération, en cas d'activité indépendante, on tient compte du chiffre d'affaires, du temps de travail, du nombre de services prestés et/ ou du revenu. Dans le cadre d'une analyse globale des éléments précités, il est admis que l'exercice d'un quart des activités dans un État donné, représente une part substantielle de l'activité (art. 14 al. 8 Règlement 987/09). Ainsi, le fait de travailler au moins 25% de son temps ou de gagner au moins 25% de la rémunération dans l'État de résidence est un indicateur qu'une partie substantielle de l'ensemble des activités du travailleur est exercée dans cet État<sup>79</sup>. Par exemple, un frontalier français qui travaille pour un employeur suisse, à raison de deux jours par semaine en France à son domicile et à raison de trois jours par semaine dans les locaux de l'entreprise, effectue une part substantielle de son activité (40%) dans son État de résidence et est soumis au droit social français<sup>80</sup>. Tel n'est pas le cas s'il travaille uniquement un jour par semaine sur le territoire français (20% < 25%) dans quel cas une étape supplémentaire dans le raisonnement est nécessaire<sup>81</sup>. Il est important de noter que l'art. 14 ch. 5<sup>ter</sup> du Règlement 987/09 précise que les activités marginales ne sont pas prises en compte lorsqu'on cherche à déterminer le droit applicable. Il s'agit d'une activité certes permanente, mais qui est négligeable en termes de temps ou de rentabilité économique<sup>82</sup>. On admet qu'une activité de moins de 5% du temps de travail normal et/ ou de sa rémunération globale doit être considérée comme marginale<sup>83</sup>. La période à prendre en compte pour évaluer l'activité substantielle est celle des douze mois civils à venir mais si les modalités futures sont incertaines, les modalités de travail antérieures peuvent être utilisées comme indicateur du comportement futur<sup>84</sup>.

#### 4.2.2.2 Les autres critères de rattachement

Si le travailleur n'exerce pas une partie substantielle de son activité sur le territoire de son État de résidence ou qu'il n'exerce pas d'activité dans cet État, l'art. 13 du Règlement 883/04 prévoit les critères de rattachement suivants :

- Le droit de l'État membre dans lequel l'employeur a son siège si, par hypothèse, une personne travaille pour le compte du même employeur dans deux ou plusieurs États différents.
- Le droit de l'État membre dans lequel les différents employeurs de la personne employée ont un siège commun.

---

<sup>78</sup> Guide sur la législation applicable, p. 22.

<sup>79</sup> *Ibid*, p. 29.

<sup>80</sup> Exemple inspiré du Guide sur la législation applicable, p. 22.

<sup>81</sup> DUPONT, p. 298.

<sup>82</sup> Guide sur la législation applicable, p. 28.

<sup>83</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 240 s.

<sup>84</sup> Guide sur la législation applicable, p. 30.



- Le droit de l'État membre qui n'est pas celui de la résidence de la personne assurée, mais dans lequel l'un de ses employeurs a son siège, étant précisé que cette règle s'applique si la personne assurée exerce des activités dans deux États au moins dont l'un est aussi son État de résidence.
- Le droit de l'État membre de résidence si la personne exerce des activités pour deux employeurs qui ont leur siège social dans différents États membres autres que l'État de résidence.

A l'aide de nombreux critères les règles européennes de coordination permettent de déterminer le droit applicable en accordant la prévalence au droit de l'État où l'activité lucrative est exercée. En cas d'activités multiples, d'autres critères de rattachement entrent en ligne de compte et conduisent, en principe, à l'application du droit de l'État de résidence lorsqu'une part substantielle de l'activité y est exercée<sup>85</sup>. Enfin, en application des critères subsidiaires, le travailleur peut être soumis à la législation de l'État membre dans lequel l'entreprise qui l'emploie à son siège.

#### 4.2.3 Examen critique des principes de coordination

Le but du Règlement de coordination est de couvrir tous les cas possibles de pluriactivité présentant un élément transfrontalier et de distinguer les activités qui sont habituellement exercées sur le territoire de plusieurs États membres, des activités qui ne sont exercées qu'à titre exceptionnel ou temporaire<sup>86</sup>. Alors qu'en théorie ces règles de coordination semblent couvrir de nombreuses hypothèses, on rencontre dans la pratique un certain nombre de difficultés dans son application<sup>87</sup>. Déjà lors de l'entrée en vigueur du Règlement 883/04, la souplesse que se réservent les États membres dans l'appréciation de la notion d'activité substantielle génère une grande insécurité juridique<sup>88</sup>. La divergence d'opinion entre les États est perceptible au sein de la lettre de l'art. 14 al. 8 let. a Règlement 987/09, qui prévoit que, pour déterminer si une partie substantielle des activités est exercée dans un État membre, il faut tenir compte du temps de travail *et/ou* de la rémunération. Il en découle une incertitude pour les travailleurs qui ne savent pas quels éléments seront retenus par l'autorité lorsque celle-ci déterminera le droit applicable. Il est également important de considérer la détermination de la rémunération, y compris la question de savoir s'il convient de prendre en compte le revenu brut ou net. Il faut également déterminer si le temps de travail doit être limité aux heures prévues dans le contrat ou s'il faut tenir compte des heures supplémentaires éventuelles effectuées dans un État membre. Ces quelques questions ne mettent en lumière qu'une petite partie des difficultés pratiques des principes de coordination du Règlement 883/04 relatifs à la notion « d'activité substantielle ». S'ajoute à ces incertitudes que l'Union européenne précise que d'autres critères peuvent aussi entrer en ligne de compte lorsqu'on examine la présence d'une partie substantielle des activités sur le territoire de l'État membre de résidence<sup>89</sup>. Les institutions désignées pour déterminer le droit applicable doivent tenir compte de tous les critères pertinents et effectuer une évaluation globale de la situation de la personne avant de décider de la législation applicable<sup>90</sup>. L'Union européenne avance l'argument que la notion de

<sup>85</sup> DUPONT, p. 303 ; RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 241.

<sup>86</sup> Guide sur la législation applicable, p. 25.

<sup>87</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 241.

<sup>88</sup> *Ibidem*.

<sup>89</sup> Guide sur la législation applicable, p. 29.

<sup>90</sup> *Ibidem*.

partie substantielle de l'activité est le critère retenu car il permet de déterminer l'État membre avec lequel une personne a le lien le plus étroit du point de vue de la couverture de sécurité sociale<sup>91</sup>. Toutefois, la validité de cet argument peut être questionnée, étant donné que seulement 25% des activités sont requises pour retenir un tel lien de proximité. Il suffit pour un employé de travailler plus d'un jour par semaine sur le territoire de son État de résidence pour voir son système de sécurité sociale changer. Par exemple, un frontalier français qui travaille trois jours et demi dans les bureaux de l'entreprise en Suisse et un jour et demi depuis son domicile sera soumis au système de sécurité sociale français. Nous émettons des doutes quant à savoir si cette solution tient réellement compte des relations du travailleur avec les différents États et si elle est véritablement dans l'intérêt de l'employé et l'employeur. En effet, l'employé passe la majorité de son temps en Suisse, il y côtoie ses collègues de travail qui sont soumis au système de sécurité sociale suisse. L'employeur à qui appartient le devoir d'affilier ses employés devra alors être très vigilant et affilier le frontalier à la caisse française alors même que le travailleur effectue vraisemblablement le même nombre d'heures que ses collègues dans les bureaux de l'entreprise. De plus, des nouvelles formes de travail émergent et viennent estomper les catégories établies dans le Règlement 883/04, créant de nouvelles difficultés dans les cas d'application concrets<sup>92</sup>. Le télétravail a gagné en importance, notamment en raison de la pandémie de Covid-19, et est devenu particulièrement apprécié par les frontaliers mais soulève des nouvelles difficultés en matière de coordination de sécurité sociale.

### 4.3 Implication du télétravail sur la sécurité sociale des frontaliers

La multiplication des lieux de travail générée par l'exercice du télétravail peut avoir des conséquences importantes quant au droit applicable et au régime de sécurité sociale pour les travailleurs frontaliers<sup>93</sup>. Une distinction entre le régime juridique applicable avant, pendant et après la pandémie de Covid-19 doit être effectuée. Le régime juridique spécial appliqué durant la crise sanitaire ne sera en vigueur que jusqu'à la fin du mois de juin 2023 il est ainsi important de s'interroger sur les conséquences du télétravail en dehors de cette période spécifique<sup>94</sup>.

#### 4.3.1 Détermination du droit applicable au régime de sécurité sociale cas de télétravail transfrontalier

Il convient de se demander si l'on doit appliquer le principe *lex loci laboris* pour le rattachement du frontalier en télétravail à la sécurité sociale d'un État, ou s'il est plus approprié d'envisager la situation du *home office* transfrontalier sous l'angle de la pluriactivité<sup>95</sup>. Selon les critères de rattachement applicables, les implications, tant pour l'employeur que l'employé, sont très différentes. Les auteurs tels que DOMENING, RIONDEL BESSON, ROHNER et MAAS, affirment que le télétravail doit être assimilé à une forme de pluriactivité et ainsi être soumis à l'art. 13 du Règlement 883/04<sup>96</sup>. Ainsi le travailleur pourrait se voir soumis au droit de son État de

---

<sup>91</sup> Guide sur la législation applicable, p. 24.

<sup>92</sup> DUPONT, p. 304.

<sup>93</sup> *Ibid.* p. 302.

<sup>94</sup> OFAS, *Régime spécial prolongé*.

<sup>95</sup> RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 238.

<sup>96</sup> DOMENING, p. 142 ; ROHNER/ MAAS, p. 329 ; RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 233 ss.

résidence s'il y exerce une partie substantielle de ses activités en *home office*. DUPONT, exprime un avis plus nuancé et met en avant les difficultés liées à cette interprétation<sup>97</sup>.

#### 4.3.2 Le télétravail comme forme de pluriactivité

D'après les auteurs cités précédemment, l'art. 13 du Règlement 883/04 s'applique au télétravail, ce qui implique que le droit applicable diffère en fonction de la proportion de travail à domicile effectuée par le travailleur<sup>98</sup>. En application de cette disposition, le frontalier qui exerce moins de 25% de son activité en télétravail dans son État de résidence reste assujéti au droit du pays où se trouve le siège social ou le siège d'exploitation de l'employeur<sup>99</sup>. En revanche, s'il exerce une partie substantielle de son activité en *home office*, il sera soumis à la législation de l'État membre de sa résidence, ce qui peut avoir des conséquences importantes pour toutes les parties impliquées. Il faut noter que le changement d'affiliation intervient que si le télétravail du frontalier est régulier et qu'il est prévisible que dans l'année à venir qu'il représentera une part substantielle de son activité. Le salarié autorisé, de manière ponctuelle, à travailler depuis son domicile pour des situations exceptionnelles telles que la maladie de son enfant ou d'une grève annoncée dans les transports publics, ne tombe pas dans le champ d'application de la pluriactivité<sup>100</sup>.

#### 4.3.3 Conséquences en cas de changement de législation

##### (i) Conséquences administratives

Il est nécessaire que les parties aient une bonne compréhension des règles complexes de la pluriactivité afin d'entreprendre les démarches nécessaires : le frontalier qui télétravaille à plus de 25% de son temps de travail devra se rendre compte qu'il est pluriactif en application du Règlement 883/04 quand bien même il ne travaille que pour un seul employeur situé en Suisse<sup>101</sup>. Il devra informer l'institution désignée dans son État de résidence de son statut de pluriactif et lui transmettre les informations nécessaires à la détermination du droit applicable (art. 3 al. 2 Règlement 987/09). Or, en règle générale, l'employé n'est pas informé des règles subtiles de la pluriactivité et s'en remet à son employeur. En effet, l'affiliation du travailleur au régime de sécurité sociale incombe à l'employeur qui devra payer les cotisations sociales au titre de la législation de l'État compétent<sup>102</sup>. En application des principes de la pluriactivité, l'employé pluriactif sera soumis au droit français obligeant son employeur à entreprendre de nombreuses démarches administratives (affiliation à l'URSSAF et à Humanis international notamment) et à naviguer dans un système juridique qui lui est inconnu<sup>103</sup>. Si de part et d'autre les parties n'ont pas entrepris les bonnes démarches, les conséquences peuvent être sévères : l'institution compétente pourra affilier rétroactivement le travailleur auprès de son système de sécurité sociale, l'employeur devra payer les charges sociales françaises, qui sont nettement

---

<sup>97</sup> DUPONT, p. 315.

<sup>98</sup> *Ibidem*.

<sup>99</sup> ROHNER/ MAAS, p. 329; DOMENING, p. 142, RIONDEL BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 233 ss.

<sup>100</sup> DUPONT, p. 316.

<sup>101</sup> IONTA, p. 403.

<sup>102</sup> RIONDEL-BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 242.

<sup>103</sup> <https://www.cleiss.fr/employeurs/pluriactivite.html>, consulté le 12 janvier 2023.

plus élevées que les charges suisses et le travailleur s'expose à un refus de prestation d'assurance sociale<sup>104</sup>.

#### (ii) Conséquences financières

Outre les difficultés administratives, des conséquences financières en matière de cotisation sociale peuvent survenir. Si le travailleur est soumis au droit français, l'employeur devra verser les cotisations à l'organisme de recouvrement des cotisations et des contributions sociale française. Or, les charges sociales que l'employeur doit payer sont bien plus avantageuses en Suisse car la France connaît beaucoup plus de charges patronales et salariales<sup>105</sup>. Le passage des assurances sociales suisses aux assurances françaises entraîne un coût élevé pour l'employeur et pour l'employé, les cotisations sociales étant payées par moitié par chacune des parties<sup>106</sup>. A titre de comparaison, les charges sociales patronales en France s'élèvent à environ 43 %<sup>107</sup> du salaire brut alors qu'en Suisse le taux de cotisation n'est que d'environ 14%<sup>108</sup> du salaire brut.

#### (iii) Conséquences sur le droit d'option

En matière d'assurance maladie l'Annexe XI du Règlement 883/04 prévoit un droit d'option pour les travailleurs : les personnes soumises aux dispositions légales suisses peuvent, sur demande, être exemptée de l'assurance maladie obligatoire suisse pour autant qu'elle réside dans un État de l'UE et qu'elles y bénéficient d'une couverture en cas de maladie<sup>109</sup>. Le frontalier a ainsi le choix de rester affilié en Suisse ou au contraire d'être affilié à l'assurance maladie française (CMU)<sup>110</sup>. Cependant, si le frontalier est soumis au droit de son État de résidence en raison du taux d'activité réalisé en télétravail, il se verra privé du droit d'option et ne pourra pas s'affilier en Suisse.

#### (iv) Conséquences en matière de libre circulation

Une difficulté supplémentaire importante résulte des différents domaines du droit touchés par la situation d'un travailleur frontalier. Le Règlement 883/04 se concentre exclusivement sur la question du droit applicable en matière de sécurité sociale, tandis que d'autres règles régissent le droit applicable à la relation de travail ou au régime fiscal des travailleurs frontaliers<sup>111</sup>. Comme le met en avant DUPONT, la déconnexion entre le droit applicable à la relation de travail et le droit applicable à la sécurité sociale du travail est susceptible d'entraver la libre circulation ou du moins à la rendre moins attractives<sup>112</sup>. D'une part, le travailleur frontalier pourrait se voir refuser le droit de faire du télétravail alors que ses collègues résidant en Suisse le peuvent. Cette situation soulève la question de l'égalité de traitement. D'un point de vue juridique, il ne s'agit pas d'une discrimination, car la situation d'un résidant suisse et d'un frontalier ne sont pas similaires, ne serait-ce qu'en raison des charges sociales, et n'ont donc pas à être traitées de

---

<sup>104</sup> RIONDEL-BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 242.

<sup>105</sup> BRUNAND, *Le télétravail des frontaliers suisses post-Covid : attention à la fiscalité*.

<sup>106</sup> OFAS, *Cotisations assurances sociales*.

<sup>107</sup> <https://www.cci.fr/actualites/les-charges-sociales-au-1er-janvier-2023> (consulté le 29 mars 2023).

<sup>108</sup> <https://www.fer-ge.ch/calculateur-charges-salariales-employeur> (consulté le 29 mars 2023).

<sup>109</sup> ATF 142 V 192, c. 3.2.

<sup>110</sup> <https://www.ameli.fr/assure/droits-demarches/europe-international/travailleur-frontalier-suisse>, (consulté le 12 janvier 2023).

<sup>111</sup> DUPONT, p. 305.

<sup>112</sup> *Ibid*, p. 315.

manière similaire<sup>113</sup>. Cependant un sentiment d'injustice risque de s'installer au sein de l'entreprise. D'autre part, l'employeur pourrait aussi opter pour une mesure plus drastique et ne plus employer de frontalier afin d'éviter les conséquences bureaucratiques et les charges sociales plus importantes<sup>114</sup>. La libre circulation des frontaliers risque d'être mise à mal en raison des difficultés liées à l'application des règles de la pluriactivité.

DUPONT expose aussi l'absence de fondement réglementaire ou jurisprudentiel du rattachement du télétravail à la notion de pluriactivité<sup>115</sup>.

Nous constatons que l'assimilation du télétravail à la pluriactivité entraîne de nombreuses difficultés pour les parties. En raison du développement des technologies de l'informations et de la communication la mise en place du travail à distance est fortement facilitée et il est important que les règles en tiennent compte. Soumettre l'exercice du *home office* au principe *lex loci laboris* n'est cependant pas une solution car cela conduirait à appliquer différentes législations de sécurité sociale ce qui est contraire au principe d'unicité de la législation (art. 11 al.1 Règlement 883/04). Nous sommes d'avis que 25% ne correspondent pas à la notion de quantitativement importante et estimons qu'un peu plus d'une journée de télétravail ne justifie pas un changement d'affiliation avec toutes les difficultés qui s'en suivent. Selon nous, le taux de télétravail autorisé sans répercussion sur le système de sécurité sociale doit être adapté et espérons qu'un tel changement verra le jour dans un éventuel accord entre la Suisse et la France en juin de cette année<sup>116</sup>. Nous examinons cette possibilité à l'aide des décisions qui ont été prises durant la pandémie de Covid-19 et les pistes de réflexions qui ont émergé à ce sujet suite à cette période.

#### 4.3.4 Les règles du régime de sécurité sociale durant la pandémie de Covid-19

Lorsque la pandémie de Covid-19 se propageait partout dans le monde, de nombreux gouvernements ont fortement encouragé, voire obligé, les travailleurs à diminuer leur présence dans les bureaux afin de prévenir la propagation de la maladie<sup>117</sup>. Le 18 octobre 2020, le Conseil fédéral a recommandé aux employés de faire du travail à distance<sup>118</sup>. De l'autre côté de la frontière, le 17 mars 2020 déjà, le premier confinement entra en vigueur en France, limitant très drastiquement les déplacements. Les frontaliers, en particulier, furent empêchés de traverser la frontière pour aller exercer leur activité professionnelle<sup>119</sup>. Les restrictions ont conduit de nombreux frontaliers à effectuer plus de 25% de leur travail à distance, entraînant, en temps normal, un changement d'affiliation sociale<sup>120</sup>. Toutefois, des mesures temporaires ont été mises en place pour protéger les droits des frontaliers contraint de télétravailler : l'Union européenne a recommandé de maintenir l'affiliation à la sécurité sociale du pays d'emploi quel que soit le taux télétravaillé et la Suisse et la France ont concrétisé cette recommandation dans un accord

---

<sup>113</sup> BREITHAUP, *Pourquoi l'accord fiscal n'est qu'une victoire étape*.

<sup>114</sup> DUPONT, p. 315.

<sup>115</sup> *Ibidem*.

<sup>116</sup> RTS INFOS, *Vers un consensus sur le télétravail des frontaliers après la pandémie*.

<sup>117</sup> OCDE, *Tendances et perspective du télétravail*, p. 2 ss.

<sup>118</sup> OFSP, *Recommandation du télétravail*.

<sup>119</sup> Rapport augmentation du télétravail, p. 19.

<sup>120</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Informations frontaliers*, p. 4.

amiable<sup>121</sup>. Ainsi, un frontalier était considéré comme travaillant en Suisse même lorsqu'il ne peut pas physiquement exercer son activité depuis les bureaux de son employeur et son affiliation à la sécurité sociale est maintenue<sup>122</sup>. Cet accord qui ne devait trouver application que durant la période d'état de nécessité a été reconduit plusieurs fois mais prendra fin au 31 juin 2023<sup>123</sup>. Il est important que cette pratique soit règlementée à l'avenir.

#### 4.3.5 Les perspectives en matière de sécurité sociale

Le travail à distance demeure aujourd'hui une réalité hebdomadaire des frontaliers et ces derniers ont, à cet égard, des attentes fortes au quotidien<sup>124</sup>. Une volonté importante de ces derniers de pouvoir continuer à télétravailler après la crise sanitaire a été recensée<sup>125</sup>. La question du quantum de jours de télétravail autorisé est moins consensuelle. Un nombre important de frontaliers (39,39%) travaillant en Suisse souhaiteraient télétravailler trois jours par semaine. Les employeurs semblent moins enclins à recourir au télétravail<sup>126</sup>. Différentes solutions sont envisageables pour répondre aux attentes des parties.

##### 4.3.5.1 Modification de l'Accord sur la libre circulation des personnes

Les règles sur la pluriactivité appliquées au télétravail des frontaliers avant la pandémie ne sont plus en adéquation avec l'expansion qu'a connue cette forme de travail. Une révision du Règlement 883/04 permettrait de répondre à cette évolution, bien qu'un tel processus prenne du temps. La crise du coronavirus ayant mis en lumière de nombreux problèmes liés au régime de la pluriactivité, le législateur européen agira peut-être plus rapidement<sup>127</sup>. En novembre 2021, le Groupement Transfrontalier Européen (ci-après : GTE) avait été sollicité par la Commission des affaires européennes en vue de prendre part à la réflexion visant à modifier le statut des frontaliers et favoriser l'expansion du télétravail<sup>128</sup>. Voici quelques possibles aménagements de règles, sous réserve d'un consensus au niveau européen<sup>129</sup> :

- Augmenter le seuil de l'activité substantielle de 25% à 40% du temps et/ ou de la rémunération de travail autorisé sans modification du système de sécurité sociale.
- Modifier le statut du frontalier : ne plus soumettre le frontalier au régime de la pluriactivité mais adopter un statut qui lui est propre permettrait l'élaboration de règles spécifiques mieux à même de répondre à la situation particulière de ces derniers.

La Commission des affaires européennes a émis un rapport analysant ces propositions et a conclu à les écarter à court terme pour les raisons suivantes<sup>130</sup> : la notion de pluriactivité recouvre des profils très divers et ne s'applique pas uniquement aux frontaliers. Une

---

<sup>121</sup> Rapport augmentation du télétravail, p. 16. ; PENICAUD/ MONTCHALIN, *COVID-19 : situation des travailleurs frontaliers*, p.2.

<sup>122</sup> OFAS, *Régime spécial prolongé*.

<sup>123</sup> *Ibidem*.

<sup>124</sup> Rapport augmentation télétravail, p. 23.

<sup>125</sup> *Ibidem*.

<sup>126</sup> *Ibid*, p. 24.

<sup>127</sup> BEUTLER, *Télétravail des frontaliers : la Suisse et la France trouvent un accord*.

<sup>128</sup> GTE, *Le télétravail des frontaliers*.

<sup>129</sup> DIRECTION DE LA SECURITE SOCIALE, *Instauration d'une période transitoire*.

<sup>130</sup> Rapport augmentation du télétravail, p. 30 ss.

augmentation du seuil d'activité substantielle n'impacterait ainsi pas uniquement les frontaliers mais aussi d'autres catégories de travailleur tel que les saisonniers. De plus, le relèvement du seuil impliquerait une compétence accrue pour l'État d'emploi ce qui entraînerait une perte de cotisations sociales importantes pour l'État de domicile risquant ainsi de creuser le déséquilibre existant en matière de chômage. En effet, en cas de télétravail dans les limites autorisées, le frontalier paie les cotisations sociales dans son État d'emploi, or, en cas de chômage total, l'État de résidence devra payer les indemnités chômage quand bien même il n'a pas perçu les cotisations sociales. Enfin, il est important de prendre en compte, pour les salariés comme pour les employeurs, le besoin d'une simplification administrative. À cet égard, relever le seuil ne paraît pas la solution optimale car elle ne supprime pas les difficultés rencontrées avec un seuil à 25%, notamment celle de la détermination du taux d'activité exercé en télétravail. Concernant l'adoption d'un statut propre au frontalier, la difficulté écartant cette solution, résulte de l'absence au niveau européen de définition précise et actuelle du télétravail. Une nouvelle législation sur le télétravail pourrait certes intégrer les sujets des frontaliers or, actuellement, les principes en matière télétravail découlent de la notion de pluriactivité règlementée au niveau européen et déclinés dans chaque État par le biais d'accords nationaux différents. Ainsi il semble peu réaliste aujourd'hui de vouloir régler la question des télétravailleurs frontaliers dans un texte européen à portée large.

#### 4.3.5.2 L'adoption d'un accord dérogatoire

Un changement de législation au niveau européen semble envisageable bien qu'un certain nombre de difficultés doivent être réglées en amont et il ne se fera pas dans les mois à venir. En attendant, selon le GTE, la solution la plus efficace sur le court terme réside dans l'adoption par les États membres d'un accord dérogeant aux art. 11-15 dans l'intérêt des frontaliers (art. 16 Règlement 883/04). La population frontalière semble entrer dans la notion de « catégorie de personnes » bien qu'en règle générale, n'est visé qu'un groupe réduit de personnes<sup>131</sup>. Sur la base de l'art. 16, deux solutions sont envisageables : la Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale (CACSS) pourrait conclure un accord type permettant d'augmenter le temps télétravaillé sans répercussion sur l'affiliation de sécurité sociale. Cet accord type devra ensuite être décliné en directives qui seront adressées aux organismes de sécurité sociale de chaque État membre. Une telle solution paraît optimale car elle serait appliquée uniformément au sein de l'Espace économique européen. A défaut d'accord type, l'Assemblée nationale française est d'avis qu'il est possible de déroger au droit commun par des accords dérogatoires bilatéraux. Ainsi, l'accord amiable franco-suisse en matière de sécurité sociale conclu durant la pandémie pourrait être appliqué de manière permanente. Cette solution a l'avantage de permettre de prendre en compte les problématiques spécifiques à la zone frontalière franco-suisse mais ne garantirait pas une application homogène des règles dans l'Union européenne et risque donc d'être un frein à la libre circulation. Cette solution ne devrait donc être retenue qu'en cas d'échec des négociations sur un accord commun<sup>132</sup>. Ainsi, à défaut d'accord type de la Commission, la Suisse et la France pourraient trouver un consensus pour augmenter le taux de télétravail maximal autorisé et conclure un accord bilatéral dans ce sens<sup>133</sup>. Une motion tendant à ce but avait déjà été déposée en 2016 par

---

<sup>131</sup> Rapport augmentation du télétravail, p. 32.

<sup>132</sup> *Ibid.* p. 33.

<sup>133</sup> RTS, *Consensus sur le télétravail*.

NANTERMOD, celle-ci avait cependant été rejetée par le Conseil fédéral<sup>134</sup>. Depuis, la situation a évolué de manière significative et fait surgir à nouveau l'espoir d'un tel accord en raison de l'importance actuelle du télétravail. Cet espoir butte cependant contre l'avis de l'OFAS et du SIF qui s'opposent à un tel accord dérogatoire, affirmant que l'adoption de ce dernier n'est pas possible car modifier le Règlement 883/04 nécessiterait une révision législative au niveau européen, et la Suisse n'a pas la compétence pour l'initier<sup>135</sup>. Contrairement au domaine fiscal, les perspectives quant à la législation de sécurité sociale en matière de sécurité sociale sont difficilement prévisibles.

## 5 Le régime fiscal des travailleurs frontaliers

### 5.1 Introduction

La libre circulation des travailleurs, favorisée par l'ALCP, soulève des difficultés en matière de sécurité sociale, comme nous l'avons vu ci-dessus, mais également sur le plan fiscal<sup>136</sup>. Comme indiqué dans l'introduction de ce travail, nous limitons notre analyse au statut du travailleur frontalier domicilié en France et exerçant une activité lucrative dépendante dans les cantons de Genève ou de Vaud. Il convient aussi de rappeler que la notion de travailleur frontalier selon l'ALCP et le Règlement 883/04 ne concorde pas avec celle définie par le droit fiscal. Pour la définition du frontalier selon le droit fiscal nous nous référons à ce qui a été exposé au point 2.2.3.

### 5.2 Règlementation en matière fiscale

Conformément à leur législation interne et en application du principe de souveraineté nationale, plusieurs États peuvent prétendre au droit de taxer le même revenu perçu dans le cadre d'une activité frontalière<sup>137</sup>. Dans le but d'éliminer une double imposition économique, la plupart des États ont conclu des Conventions fiscales bilatérales. Deux accords régissent les relations franco-suisse relatives à l'impôt : la Convention franco-suisse de 1966 qui s'applique aux travailleurs français exerçant leur activité dans le canton de Genève notamment et l'Accord de 1983 pour les frontaliers du canton de Vaud entre autres. Ainsi, le régime fiscal varie en fonction de leur lieu de travail<sup>138</sup>.

#### 5.2.1 Activité professionnelle exercée dans le canton de Vaud

##### 5.2.1.1 Imposition dans l'État de résidence

L'art. 17 al. 1 CDI franco-suisse pose le principe d'imposition à la source. Il prévoit que les salaires perçus par un résident français pour une activité salariée sont soumis à l'impôt dans l'État d'emploi, en l'occurrence la Suisse. Toutefois, l'al. 4 de cette disposition renvoie spécifiquement à l'Accord de 1983 en dérogation à cette règle. L'art. 1 dudit accord prévoit que

---

<sup>134</sup> NANTREMOD, Motion Nr. 16.331 du 27 avril 2016, *Négociation avec la France un nouvel accord relatif à la coordination du régime des assurances sociales des travailleurs frontaliers*.

<sup>135</sup> Prise de position commune de l'OFAS et du SIF adressée à SWI swissinfo.ch ; RIDARD, *Quel avenir pour le télétravail des frontaliers*.

<sup>136</sup> ULDRY PACOT, p. 247.

<sup>137</sup> *Ibidem*.

<sup>138</sup> CLIMONET, p. 439.



les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçues par les travailleurs frontaliers ne sont imposable que dans l'État dont ils sont les résidents et pose ainsi le principe d'imposition dans l'État de domicile.

Partant, les revenus perçus par des salariés travaillant dans le canton de Vaud et résidant en France sont imposables conformément au droit interne français<sup>139</sup>. Le frontalier est soumis à l'imposition exclusive de la France et l'État d'emploi, la Suisse, est tenu d'exonérer de l'impôt les travailleurs frontaliers exerçant leur activité dans l'un des cantons signataires de l'accord<sup>140</sup>. Pour bénéficier de l'exonération de retenue à la source, le salarié frontalier doit compléter une attestation de résidence fiscale française (attestation 2041-AS) (art. 15 al. 2 ss du Règlement sur l'impôt à la source)<sup>141</sup>.

### 5.2.1.2 Imposition selon le droit français

Au regard du droit français, sont assujetties à l'impôt sur le revenu les personnes physiques qui ont leur domicile fiscal en France<sup>142</sup>. Le Code Général des Impôts prévoit à son art. 4B, des critères alternatifs pour considérer qu'un contribuable a son domicile fiscal en France<sup>143</sup>. Nous traiterons les critères dans leur ordre d'application éventuelle<sup>144</sup> :

Le critère principal est le **foyer d'habitation** : il s'agit du lieu de résidence habituelle du contribuable ou de sa famille. On ne tient pas compte des séjours que le contribuable serait amené à effectuer temporairement à l'étranger dans le cadre de sa profession ou de circonstances exceptionnelles<sup>145</sup>. Le frontalier doit pouvoir disposer en tout temps, d'une manière continue et non occasionnelle de sa maison ou son appartement pour qu'il soit constitutif d'un foyer d'habitation. Lorsque le contribuable possède une résidence tant en France qu'en Suisse, il convient de chercher celui des deux États dans lequel il a le centre de ses intérêts vitaux. Il faut tenir compte des relations familiales et sociales du contribuable, de ses occupations, ses activités politiques ou culturelles, le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens<sup>146</sup>.

Il se peut qu'il ne soit pas possible de déterminer le foyer d'habitation du contribuable ni le centre de ses intérêts vitaux. Il convient alors de déterminer le lieu de **séjour habituel** en prenant en compte, durant une période suffisamment longue, tous les séjours passés par le travailleur dans un État ou dans un autre<sup>147</sup>. Si le contribuable a séjourné en France plus de 183 jours au cours d'une même année, les autorités françaises admettent l'existence d'un séjour principal en France<sup>148</sup>.

Le fisc français peut s'appuyer sur le critère **des intérêts économiques** afin de déterminer le domicile fiscal du contribuable. Il s'agit du lieu où il possède le centre de ses affaires, du lieu

---

<sup>139</sup> ULDRY PACOT, p. 275.

<sup>140</sup> ENZ, p. 130 ; ULDRY PACOT, p. 275.

<sup>141</sup> Règlement sur l'impôt à la source du 9 décembre 2020 (RIS), BLS 641.11.1.

<sup>142</sup> ULDRY PACOT, p. 248.

<sup>143</sup> Code général des impôts (France) du 6 avril 1950 (CGI).

<sup>144</sup> RIVIER, p. 580.

<sup>145</sup> ULDRY PACOT, p. 248.

<sup>146</sup> RIVIER, p. 581 ; Convention modèle de l'OCDE, p. 56.

<sup>147</sup> *Ibid.* p. 582.

<sup>148</sup> ULDRY PACOT, p. 248.

où il administre ses biens et où il effectue ses principaux investissements<sup>149</sup>. Pour les salariés, il s'agit du lieu dans lequel ils exercent effectivement et régulièrement leur activité, soit pour le frontalier franco-suisse, la Suisse.

Enfin, si le travailleur réside habituellement dans chacun des États signataires ou n'a pas de résidence habituelle dans l'un d'entre eux, la priorité est accordée à l'État dont cette personne a la **nationalité** (art. 4bis al. 2 CGI).

En général, pour les travailleurs frontaliers, les critères appliqués conduisent à considérer la France comme résidence fiscale. Si la famille du frontalier vit en France, le critère du foyer d'habitation sera déterminant. Sinon, le lieu de séjour habituel sera recherché, et la location d'un appartement et la possession de plusieurs comptes bancaires en France seront des indices pour rattacher le domicile fiscal dans cet État. Par conséquent, même si le travail est effectué en Suisse, le domicile fiscal du frontalier reste en France, ce qui implique que le frontalier est soumis à l'impôt sur le revenu français de manière illimitée et doit déclarer tous ses revenus mondiaux chaque année<sup>150</sup>.

#### 5.2.1.3 Absence de double imposition

Les frontaliers sont soumis à l'imposition française selon l'Accord de 1983, qui prévoit l'exemption d'impôt par l'État d'emploi et l'imposition par l'État de résidence. Partant, il n'y a pas de problème de double imposition contrairement au cas genevois que nous examinons ci-dessous.

#### 5.2.1.4 Compensation financière

En contrepartie de son droit d'imposition, la France est tenue de verser une compensation financière équivalente à 4.5% de la masse salariale brute (art. 2 de l'Accord de 1983). La rémunération brute inclut les revenus en espèces ou en nature provenant d'une activité exercée pour autrui, y compris les participations aux bénéfices, les provisions, les allocations légales ou conventionnelles telles que les allocations familiales, les prestations d'assurance-maladie ou d'accidents, et les allocations de chômage<sup>151</sup>. La compensation financière pour les frontaliers est calculée sur la masse salariale brute uniquement, excluant ainsi les revenus professionnels du travailleur « semainier »<sup>152</sup>. Le statut de semainier est attribué au travailleur qui séjourne durant toute la semaine dans l'État d'emploi et qui y passe ainsi plus de quarante-cinq nuitées par année<sup>153</sup>. Il est imposé, pour ses revenus issus d'une activité lucrative exercée en Suisse selon les modalités de l'imposition à la source applicable dans le canton de Vaud<sup>154</sup>.

---

<sup>149</sup> ULDRY PACOT, p. 249.

<sup>150</sup> CLIMONET, p. 440.

<sup>151</sup> DFA, *Directives de l'Administration fiscale vaudoise*.

<sup>152</sup> CLIMONET, p. 440.

<sup>153</sup> ULDRY PACOT, p. 276.

<sup>154</sup> *Ibidem*.

## 5.2.2 Activité professionnelle exercée dans le canton de Genève

### 5.2.2.1 Imposition à la source

L'art. 17 al. 1 de la Convention fiscale franco-suisse prévoit que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires perçus par un résident d'un État contractant en tant qu'employé ne sont soumis à l'imposition que dans cet État, à moins que l'emploi est exercé dans l'autre État contractant, auquel cas ces rémunérations sont imposables dans cet autre État. En vertu du principe d'imposition à la source tel que déterminé dans cette disposition, les revenus de source suisse du travailleur frontalier domicilié en France sont imposables au lieu de l'activité salariée, soit dans le canton de Genève<sup>155</sup>.

### 5.2.2.2 Imposition selon le droit genevois

La procédure d'imposition à la source implique que l'employeur prélève l'impôt dû sur la rémunération mensuelle de l'employé et reverse ensuite le montant aux autorités fiscales compétentes. Le salarié reste le contribuable imposé, l'employeur n'est que son représentant dans la procédure<sup>156</sup>. L'impôt à la source est calculé sur le revenu brut et englobe tous les revenus (principaux et accessoires, uniques ou périodiques) d'une activité lucrative dépendante<sup>157</sup>. Cette imposition remplit essentiellement une fonction de garantie et de sureté : elle permet d'éviter qu'un ressortissant étranger résidant dans un autre pays ne s'acquitte pas des impôts dus sur son salaire imposable en Suisse<sup>158</sup>.

### 5.2.2.3 Élimination de la double imposition

Selon la Convention fiscale entre la France et la Suisse, le travailleur frontalier travaillant à Genève sera soumis à l'imposition à la source sur ses revenus en Suisse, mais tous ses revenus seront également pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu en France. Il sera, pour la même période fiscale, soumis à une double imposition juridique<sup>159</sup>. Or, la CDI franco-suisse a précisément pour but d'éliminer la double imposition. A cette fin, la Convention prévoit la méthode du crédit d'impôt : les autorités françaises imputent sur l'impôt français, l'impôt prélevé en Suisse. L'imputation est équivalente au montant de l'impôt français prélevé sur ces mêmes revenus (art. 25 A al. 1 CDI franco-suisse).

### 5.2.2.4 Compensation financière

Face au nombre important de frontaliers travaillant dans le canton de Genève, la Conseil fédéral et la France se sont mis d'accord sur une compensation financière en faveur de la France<sup>160</sup>. Dans le cadre de cet accord, le canton de Genève verse chaque année aux collectivités locales

---

<sup>155</sup> ATF 143 II 257, c. 6.5; ENZ, p. 130; CLIMONET, p. 440.

<sup>155</sup> CLIMONET, p. 440.

<sup>156</sup> *Ibidem*; ULDRY PACOT, p. 258.

<sup>157</sup> OBERSON, p. 353.

<sup>158</sup> *Ibidem*.

<sup>159</sup> ULDRY PACOT, p. 281.

<sup>160</sup> Accord du 29 janvier 1973 entre le Conseil fédéral suisse, agissant au nom de la République et canton de Genève, et le gouvernement de la République française, sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, disponible sous <https://silgeneve.ch/legis/program/books/zacc/doc/3009.pdf>.

françaises une rétrocession financière correspondant à 3,5% de la masse salariale brute perçus en raison de l'imposition à la source, comprenant la rémunération brute des frontaliers ainsi que celle des travailleurs semainier, perçus en raison de l'imposition à la source. Cette compensation financière n'a pas de « caractère fiscal » mais représente simplement une indemnisation des départements français dans lesquels résident les frontaliers<sup>161</sup>.

#### 5.2.2.5 Le quasi-résident

Le contribuable qui réside à l'étranger imposé à la source dans le canton de Genève peut demander le statut de quasi-résident s'il réalise l'essentiel de ses revenus, soit au moins 90% de ses revenus mondiaux, en Suisse<sup>162</sup>. Si le contribuable est marié, les revenus mondiaux des deux époux doivent être combinés et au moins 90 % de ce total doit être imposable en Suisse<sup>163</sup>. Le statut de quasi-résident permet au contribuable de solliciter une taxation ordinaire ultérieure pour tenir compte de ses frais effectifs et autres déductions, ce qui peut s'avérer avantageux car cela lui permet de déclarer ses impôts en Suisse de la même manière qu'un résident suisse<sup>164</sup>.

### 5.3 Implication du télétravail sur le régime fiscal des frontaliers

Comme nous l'avons vu pour la sécurité sociale, le télétravail du frontalier a un certain nombre de répercussions pour le travailleur. En matière fiscale, la relocalisation du lieu de travail au domicile de l'employé entraîne une modification de la compétence d'imposition des revenus des frontaliers<sup>165</sup>. En la matière, nous constatons que de nombreux changements ont eu lieu durant et à la suite de la pandémie de Covid-19. Nous allons d'abord étudier brièvement l'impact du *home office* sur la fiscalité des travailleurs frontaliers avant la pandémie de Covid-19. Puis nous évoquerons les accords amiables intervenus durant cette période avant de nous intéresser plus longuement au nouveau régime applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

#### 5.3.1 Les conséquences du télétravail avant la pandémie de Covid-19

Avant la pandémie de Covid-19, il n'existait pas de mesure de tolérance en matière de télétravail dans les relations fiscales franco-suisse<sup>166</sup>. Le *home office* avait ainsi des conséquences fiscales importantes.

##### 5.3.1.1 Activité professionnelle exercée dans le canton de Vaud

Lorsque l'État d'emploi a déjà renoncé à son droit d'imposition (art. 15 al. 1 RIS) (tel est le cas de la Suisse et vertu de l'art. 1 de l'Accord de 1983), le télétravail n'a en principe que peu d'influence et ne peut pas entraîner un changement (partiel) du droit d'imposition<sup>167</sup>. En effet, le frontalier exerçant son activité professionnelle pour une entreprise vaudoise paie ses impôts dans son État de résidence uniquement et l'employeur n'a pas besoin de prélever un impôt à la

---

<sup>161</sup> ENZ, p. 130; ULDRY PACOT, p. 259.

<sup>162</sup> ATF 136 II 241, c. 13.5.

<sup>163</sup> <https://www.ge.ch/taxation-ordinaire-ulterieure-tou/qu-est-ce-qu-quasi-resident> (consulté le 15 février).

<sup>164</sup> KARPEO, *Frontaliers et statut de quasi-résident en Suisse en 2023*.

<sup>165</sup> OBRIST/ KALONJI, p. 186.

<sup>166</sup> RIONDEL-BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 247.

<sup>167</sup> STADTHERR-GLÄTTI/ GEISSLER, p. 167.

source<sup>168</sup>. Toutefois, si le travailleur frontalier effectue plus de 1 jour par semaine pour un emploi à 100% en *home office*, il pourrait perdre son statut de frontalier<sup>169</sup>. L'employeur serait obligé de prélever l'impôt à la source pour la partie de la rémunération correspondant au travail effectué en Suisse. Il serait alors également tenu par le droit français de nommer un représentant de l'entreprise dans ce pays (art. 289 A CGI) mais cette exigence est contraire au droit suisse (art. 271 CP)<sup>170</sup>. De plus, si l'employeur ne retient pas l'impôt à la source, car il estime, à tort, que son salarié bénéficie du statut de frontalier il s'expose à devoir payer l'impôt à la source dû (art. 138 al. 1 LFID) et à d'autres sanctions financières importantes (art. 175 LIFD)<sup>171</sup>.

### 5.3.1.2 Activité professionnelle exercée dans le canton de Genève

Dans le canton de Genève, le droit d'imposer les revenus revient à l'État d'exercice effectif de l'activité, à savoir le lieu où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce son activité salariée<sup>172</sup>. Si le frontalier télétravaille cela entraîne des complications pour le prélèvement de l'impôt à la source par l'employeur suisse. Ce dernier ne peut prélever l'impôt sur le revenu uniquement pour les jours où le salarié est physiquement présent dans les bureaux de l'entreprise sur le territoire suisse<sup>173</sup>. Cela implique que la partie de la rémunération du travailleur frontalier qui est attribuable à l'activité exercée depuis son domicile en France est soumise à l'impôt en France, sans qu'il soit nécessaire de prélever un impôt à la source en vertu du droit fiscal suisse<sup>174</sup>. L'employeur qui engage un frontalier doit tenir un registre précis des jours télétravaillés par l'employé pour déterminer la part du revenu qui doit être imposée à la source<sup>175</sup>. L'employeur devra, comme c'est le cas dans le canton de Vaud, nommer un représentant fiscal en France, ce qui est toutefois contraire à l'art. 271 CP<sup>176</sup>. De plus, le frontalier risque de perdre le statut de quasi-résident si moins de 90% de son revenu est imposable en Suisse en raison de la part du revenu télétravaillé imposé en France.

---

<sup>168</sup> FER GENEVE, *Guide Télétravail transfrontalier*, p. 11.

<sup>169</sup> TIPEE, *Télétravail ; les aspects fiscaux et légaux et spécificité pour les frontaliers*, p. 16.

<sup>170</sup> FER GENEVE, *Guide Télétravail transfrontalier*, p. 12.

<sup>171</sup> Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LFID), RS. 642.11.

<sup>172</sup> RIONDEL-BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 245.

<sup>173</sup> Directive 2021 du canton de Genève concernant l'imposition à la source, § 3.2.2 (« pour les non-résidents »), disponible sous <https://www.ge.ch/document/directives-concernant-imposition-source-2021>.

<sup>174</sup> FER GENEVE, *Guide Télétravail transfrontalier*, p. 11.

<sup>175</sup> *Ibidem*.

<sup>176</sup> Code pénale suisse du 21 décembre 1937 (CP), RS. 311.0.

### 5.3.2 Les conséquences du télétravail durant la pandémie de Covid-19

Pendant la période de pandémie de Covid-19, le Secrétariat de l'OCDE a publié des orientations quant à l'application des règles des conventions fiscales internationales<sup>177</sup>. La Suisse et le France ont concrétisé ces recommandations dans un accord amiable<sup>178</sup>.

L'Accord fiscal amiable, garantit aux travailleurs frontaliers le maintien de leur régime d'imposition même s'ils sont contraints de travailler depuis leur domicile en recourant au télétravail en raison de la situation de force majeure. Pour les frontaliers du canton de Genève, il est admis que les jours travaillés à domicile (soit en France) sont considérés comme des jours travaillés dans l'État dans lequel la personne aurait exercé son emploi en l'absence des mesures sanitaires (soit la Suisse) (art. 2 de l'Accord fiscal amiable). Pour les frontaliers employés dans le canton de Vaud, les jours pendant lesquelles les salariés télétravaillent depuis leur État de résidence ne sont pas pris en considération dans le décompte des 45 jours autorisé dans l'État d'emploi (art. 1 Accord fiscal amiable). Partant, le *home office* de ces derniers n'impacte pas leur statut de frontalier et n'a pas de répercussion sur l'imposition dans l'État de résidence. Les différentes rétrocessions dues par les États ne sont pas non plus impactées par le télétravail des frontaliers.

En vertu de l'art. 27, par. 3, de la Convention fiscale franco-suisse et en reconnaissance de la nécessité de définir de nouvelles règles fiscales pour le *home office*, l'Accord fiscal amiable a été renouvelé à plusieurs reprises pour permettre aux autorités de parvenir à un accord satisfaisant sur la fiscalité des travailleurs frontaliers en télétravail. L'accord dérogatoire est ainsi resté en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022<sup>179</sup>.

### 5.3.3 Les conséquences du télétravail après la pandémie de Covid-19

Après de nombreuses prolongations du régime provisoire, les abondantes discussions menées entre la Suisse et la France ont abouti fin décembre 2022. Les deux États ont convenu d'un avenant à la Convention de double imposition franco-suisse. Toutefois cet avenant n'entrera en vigueur qu'une fois signé et ratifié par les parties et parlements respectifs. En attendant, deux nouveaux accords amiables s'appliqueront, probablement jusqu'au 31 décembre 2024, sous réserve que l'accord complémentaire soit signé au cours du premier semestre 2023<sup>180</sup>.

---

<sup>177</sup> OCDE, Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impacte de la pandémie de COVID-19 du 21 janvier 2021, disponible sous [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060\\_1060369-548lif2yla&title=Mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-COVID-19](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060369-548lif2yla&title=Mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-COVID-19) (consulté le 30 mars 2023).

<sup>178</sup> Accord amiable signé le 13 mai 2020 entre les autorités compétentes françaises et suisses conclu en application de l'al. 3 de l'art. 27 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (RS.0.672.934.91), (ci-après : Accord fiscal amiable).

<sup>179</sup> Cf. art. 3 ss de l'Accord fiscal amiable.

<sup>180</sup> [https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news\\_list.msg-id-92381.html](https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news_list.msg-id-92381.html) (consulté le 30 mars 2023).

### 5.3.3.1 Pour le canton de Vaud

Pour les travailleurs du canton de Vaud ainsi que les cantons relevant de l'Accord de 1983, la France et la Suisse se sont accordées pour que les frontaliers puissent exercer annuellement 40% de leur activité en télétravail sans répercussion sur l'imposition de leurs revenus<sup>181</sup>. Le frontalier peut effectuer du *home office* dans les limites énoncées ci-dessus sans perdre son statut de frontalier et éviter une taxation à la source sur les revenus générés par son activité sur le sol suisse. Dans la limite stipulée ci-dessus, le télétravail ne remet pas non plus en cause l'étendue du montant compensatoire prévu dans l'Accord de 1983 payé par l'État de résidence du salarié à l'État dans lequel est situé l'employeur (point 2 de de l'Accord amiable concernant l'Accord de 1983).

De plus, les autorités franco-suisse ont complété l'Accord de 1983 en définissant le télétravail dans l'accord amiable (point 3). Dans cette relation fiscale bilatérale c'est la première fois que cette notion est définie. Il est prévu que pour l'application de l'accord amiable, « *l'expression " activité en télétravail depuis son État de résidence " désigne toute forme d'organisation du travail dans laquelle un travail, qui aurait également pu être réalisé dans les locaux de l'employeur, est effectué par un salarié dans son État de résidence, à distance et en dehors des locaux de l'employeur, pour le compte de celui-ci, conformément aux dispositions contractuelles liant l'employé et l'employeur, en utilisant les technologies de l'information et de la communication. Cette expression inclut également les missions temporaires exercées par le salarié pour le compte de cet employeur dans l'État de résidence ou dans un État tiers, pour autant que leur durée cumulée n'exécède pas 10 jours par année* »<sup>182</sup>.

### 5.3.3.2 Pour le canton de Genève

Concernant les travailleurs qui relèvent des règles de la CDI franco-suisse, un accord similaire a également été conclu<sup>183</sup>. Les parties se sont accordées pour que l'imposition fiscale demeure dans l'État où l'employeur est situé (soit la Suisse), si le travail à distance effectué à partir de l'État de résidence (soit la France) ne dépasse pas 40% du temps de travail annuel (point 1 a de l'Avenant à la CDI franco-suisse). Le contribuable peut toutefois choisir de ne pas vouloir bénéficier des dispositions de cet accord et préféré être soumis à l'imposition dans son État de résidence pour le revenu afférents aux jours télétravaillés (point 1 let. c de l'Avenant à la CDI franco-suisse). Dans tous les cas, l'employeur doit fournir à l'employé une attestation indiquant le pourcentage du temps de travail ou le nombre de jours télétravaillés comme justificatif pour les autorités fiscales (point 1 let. d de l'Avenant à la CDI franco-suisse). L'avenant donne, comme dans l'accord applicable au canton de Vaud, une définition de l'expression « activité exercées en télétravail depuis l'État de résidence ». En échange du maintien du droit d'imposer les revenus d'activité salariée dans l'État de l'employeur, une « compensation appropriée » est

---

<sup>181</sup> Point 1 de l'Accord amiable du 22 décembre conclu entre les autorités compétentes de la Suisse et de la France concernant l'exercice du télétravail dans le cadre de l'accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse, agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura et le Gouvernement de la République française, relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, disponible sous fr-dba-aa-20221222-tt.pdf. (ci-après : Accord amiable concernant l'Accord de 1983).

<sup>182</sup> Cf. point 3 de l'Accord amiable concernant l'Accord de 1983.

<sup>183</sup> Accord amiable du 22 décembre 2022 conclu entre les autorités compétentes de la Suisse et de la France concernant les dispositions applicables aux revenus visés au 1 de l'article 17 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (« la Convention »), disponible sous fr-dba-aa-20221222.pdf, (ci-après : Avenant à la CDI franco-suisse).

prévue en faveur de l'État de résidence de l'employé<sup>184</sup>. Le montant de celle-ci n'est cependant pas défini dans l'Avenant à la CDI franco-suisse.

Au-delà des 40% les dispositions de la CDI franco-suisse s'appliquent et les frontaliers sont dans l'obligation de payer leurs impôts en France pour les jours télétravaillés<sup>185</sup>. L'employeur ne peut alors prélever l'impôt à la source uniquement sur le revenu effectivement généré par l'activité exercée sur le territoire suisse<sup>186</sup>. A noter aussi qu'en cas de télétravail au-delà de cette limite, le contribuable ne peut plus prétendre au statut de quasi-résident, car moins de 90% des revenus seront imposables en Suisse<sup>187</sup>.

L'accord est mis en œuvre sous la forme d'un avenant modifiant la Convention de 1966. Ces dispositions ont pris effet au 1<sup>er</sup> janvier 2023, son entrée en vigueur cependant est conditionnée par sa signature et sa ratification ultérieure par les deux États. Le texte définitif sera publié progressivement dès sa signature, prévue d'ici la fin du premier semestre 2023. S'il est signé avant le 30 juin 2023, l'accord pourra être appliqué jusqu'au 31 décembre 2024 au plus tard, en raison du processus de ratification<sup>188</sup>.

#### 5.3.4 Conséquences des accords fiscaux

Grâce à ces accords, les frontaliers peuvent, pour la première fois, télétravailler, dans les limites exposées ci-dessus, sans répercussions fiscales. Les parties doivent cependant rester vigilantes à plusieurs égards.

##### 5.3.4.1 Implications dans les rapports de travail

La conclusion de l'accord amiable en fin d'année dernière a été un soulagement pour les travailleurs frontaliers ainsi que pour leurs employeurs, la situation transitoire antérieure étant incertaine et peu pratique en termes de fiscalité et de gestion du personnel. Cependant, après ces changements importants, les employeurs doivent maintenant gérer la mise en œuvre concrète de cet accord au sein de leurs entreprises. Il leur appartient à présent de réorganiser leur relation de travail afin de s'assurer que la limite n'est pas dépassée. La solution la plus simple consiste à établir une convention de télétravail en complément du contrat de travail des employés concernés, ce qui peut être fait sous la forme d'un avenant. Ce document devra notamment préciser les jours et les horaires pendant lesquels le télétravail est autorisé, ainsi que les tâches que l'employé devra accomplir en travaillant à domicile, et bien sûr, les dates de début et de fin de la convention. De plus, l'employeur devra trouver un moyen de comptabiliser le taux de télétravail de ses frontaliers afin de pouvoir apporter la preuve aux autorités fiscales, que celle-ci n'a pas été dépassée<sup>189</sup>.

---

<sup>184</sup> DFF, *Régime fiscal pérenne*.

<sup>185</sup> LABRO, *Accord franco-suisse sur le télétravail : à quel prix*.

<sup>186</sup> RIONDEL-BESSON, *Frontaliers et télétravail*, p. 245.

<sup>187</sup> <https://www.ge.ch/dossier/vos-impots/impot-geneve/imposition-du-teletravail-frontaliers> (consulté le 31 mars 2023).

<sup>188</sup> DFF, *Régime fiscal pérenne*.

<sup>189</sup> LABRO, *Accord franco-suisse sur le télétravail : à quel prix ?*



De plus, les entreprises souhaitant permettre à leurs frontaliers de bénéficier de cet accord et d'instaurer le télétravail régulier doivent être conscientes que cela implique un certain nombre de devoirs pour l'employeur. En vertu de l'art. 6 de la Loi sur le travail<sup>190</sup> l'employeur a l'obligation de veiller à la protection de la santé de ses employés et mettre en œuvre les mesures nécessaires à cette fin y compris lorsque les employés travaillent depuis leur domicile. Il doit en particulier, préserver autant que possible les travailleurs des dangers menaçant leur santé et éviter le surmenage en les informant sur les mesures de protection de la santé à adopter (art. 6 al. 3 LTr). Les travailleurs doivent collaborer et respecter les consignes de l'employeur en la matière<sup>191</sup>. L'employeur peut être tenté de surveiller les employés à distance or un tel comportement n'est pas admis. Il peut toutefois, de manière ciblée, demander des informations afin de s'assurer que les consignes sont respectées<sup>192</sup>. Les dispositions limitant la durée du travail, de repos ainsi que les règles interdisant le travail de nuit, du dimanche et des jours fériés demeurent applicables (art.9 ss LTr). Le respect de ces règles est particulièrement important car le télétravail comporte un risque important pour le salarié de confusion entre temps libre et temps de travail<sup>193</sup>. En vertu de l'art. 327 al.1 CO, l'employeur est tenu de mettre à disposition du travailleur les moyens nécessaires à l'accomplissement du travail. Si, d'entente avec l'employeur, le salarié fournit lui-même des instruments de travail, il doit être indemnisé convenablement sauf accord contraire (art. 327 al. 2 CO). S'agissant du télétravail, il peut s'agir du matériel informatique et de télécommunication, de mobilier ou encore de matériel de bureau. Les dépenses du travailleur nécessaires à l'accomplissement de son activité doivent également être remboursées par l'employeur (art. 327a CO). On pense notamment aux frais d'électricité, de chauffages, frais d'abonnement pour l'internet ou le téléphone ou encore le loyer<sup>194</sup>. Selon la doctrine majoritaire, les frais mentionnés ci-dessus sont à la charge du travailleur lorsque celui-ci choisit de télétravail par commodité plutôt que d'utiliser le bureau mis à sa disposition par l'entreprise<sup>195</sup>. WYLER et HEINZER expriment un avis plus nuancé et excluent uniquement une indemnisation pour la mise à disposition de ses locaux privés aux fins du télétravail mais estiment que les autres frais tel que les frais accessoires (chauffages, électricité, eau) ou les frais de communication supplémentaires générés par le *home office* sont à la charge de l'employeur<sup>196</sup>. En revanche, lorsque le télétravail est nécessaire car le salarié ne dispose pas d'une place équipée au sein de l'entreprise ou qu'il est exigé par l'employeur, ce dernier est tenu d'indemniser convenablement le travailleur en application des art. 327 et 327a CO<sup>197</sup>.

Bien que le nouvel accord offre de nouvelles opportunités quant au lieu d'exercice de l'activité professionnelle et d'organisation de celle-ci, il comporte également un certain nombre d'obligations pour les parties qu'il est important de respecter.

---

<sup>190</sup> Loi fédérale du 13 mars 1964 sur le travail dans l'industrie, l'artisanat et le commerce (LTr), RS 822.11.

<sup>191</sup> SECO, *Protection de la santé*, p.8.

<sup>192</sup> *Ibidem*.

<sup>193</sup> GUIGNARD, p. 65

<sup>194</sup> GUIGNARD, p. 83. s

<sup>195</sup> BLATTMANN/ STUTZ, p. 36 ; DOMENING, p. 232 ; CARCAGNI ROESLER, p. 89 s. ; PÄRLI/ EGGMANN, p. 16 ; CIRIGLIANO/ NIEMEYER, p. 14 ; STEIGER-SACKMANN, p. 314 ; CARRUZZO, p. 256 ; GUIGNARD, p. 88.

<sup>196</sup> WYLER/HEINZER, p. 379.

<sup>197</sup> GUIGNARD, p. 84, DOMENING, p. 230 s. ; PÄRLI/ EGGMANN, p. 16 ; CIRIGLIANO/ NIEMEYER, p. 14 ; STEIGER-SACKMANN, p. 314 ; CARCAGNI ROESLER, p. 89 ss.

### 5.3.5 Solutions adoptées dans les États de l'Union européenne

De nombreux États de l'Union européenne sont confrontés à la problématique du télétravail des frontaliers, et différentes solutions ont été mises en place pour faire face aux implications fiscales découlant de cette pratique. Il nous semble intéressant d'étudier quelques-unes de ces solutions afin de réfléchir aux alternatives envisageables au cas où les accords amiables franco-suisse ne devaient pas trouver application à défaut de signatures par les autorités compétentes.

La Convention fiscale entre **la Belgique et le Luxembourg** (ci-après : CDI BE-LU) prévoit une exception au principe d'imposition au lieu d'exercice de l'activité lucrative en tolérant, avant la pandémie de Covid-19, 24 heures de télétravail par année sans modification de l'imposition des revenus (art. 15 CDI BE-LU<sup>198</sup>). En réponse à l'extension du télétravail durant la crise de Covid-19, les autorités ont décidé d'assouplir leur règle : à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, le nombre maximal de jour télétravaillé dans l'État de résidence sans que cela n'ait de conséquence au nouveau fiscale a été étendu à 34 jours par année (art. 1 de l'Avenant à la CDI BE-LU<sup>199</sup>).

**La France et le Luxembourg** ont adopté une solution similaire : avant la pandémie de Covid-19, un résident français travaillant au Luxembourg avait la possibilité de travailler à distance jusqu'à 29 jours par an sans que cela n'affecte sa situation fiscale (point 3 du protocole de la CDI FR – LU<sup>200</sup>). À partir de 2023, ce seuil a été porté à 34 jours (art. 1 Avenant à la CDI FR-LU<sup>201</sup>).

Si certains États ont récemment modifié leur législation pour étendre le télétravail ou encourager les relations économiques et améliorer la coopération fiscale, tel n'est pas le cas pour tous les États. La Convention fiscale conclue entre **la France et la Belgique** (ci-après : CDI FR-BE) prévoit une imposition partagée entre le pays de résidence et le pays habituel de travail au prorata des jours télétravaillés dans chacun de ces pays et ce dès le premier jour de *home office* dans l'État de domicile (art. 14 Convention FR-BE<sup>202</sup>). Durant la pandémie de Covid-19 un accord dérogatoire avait été conclu afin que préserver l'imposition dans l'État d'emploi malgré l'exercice du télétravail. Cet accord a pris fin au 30 juin 2022 et les autorités des deux États ont finalisé un nouvel accord pour la mise en place d'une nouvelle Convention fiscale franco-belge. Celle-ci sera applicable après avoir été approuvée et ratifiée par les

---

<sup>198</sup> Convention fiscale entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune du 17 septembre 1970.

<sup>199</sup> Avenant à la Convention entre le Royaume de Belgique et la Grand-duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signé le 17 septembre 1970, tels que modifié par les avenants du 11 décembre 2002, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017, disponible sous <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/28da20bf-4076-4e87-ac52-6961819b76a8> (consulté le 31 mars 2023).

<sup>200</sup> Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Grand-duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune du 20 mars 2018.

<sup>201</sup> Avenant à la Convention fiscale di 20 mars 2018 disponible sous [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/luxembourg/nid-26152\\_avvenant\\_france\\_luxembourg.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/luxembourg/nid-26152_avvenant_france_luxembourg.pdf).

<sup>202</sup> Disposition reprise dans la nouvelle Convention fiscale du 9 novembre 2021.

autorités<sup>203</sup>. Cependant, les frontaliers ont été très mécontents de constater qu'aucune disposition durable concernant le télétravail n'a été incluse dans cette nouvelle Convention<sup>204</sup>. Par conséquent, les travailleurs frontaliers voient à nouveau leurs revenus taxés dans l'État où l'activité professionnelle est exercée. Cette non prise en compte du télétravail dans la nouvelle Convention est très surprenante, d'autant plus que ces deux mêmes États ont conclu des conventions promouvant le télétravail avec d'autres pays de l'Union européenne.

Selon la Convention fiscale **franco-allemande** (ci-après : CDI FR-DE) les travailleurs frontaliers sont imposés sur leurs revenus dans leur État de résidence et bénéficient d'une exonération de l'impôt à la source (art. 13 al. 4 CDI FR-DE<sup>205</sup>). Par conséquent, le télétravail n'affecte pas l'imposition des travailleurs frontaliers, mais ces derniers doivent veiller à conserver leur statut de frontalier afin d'éviter une taxation dans l'État d'emploi (art. 13 al. 5 CDI FR-DE)<sup>206</sup>. Aucune modification de la Convention n'est intervenue suite à la pandémie de Covid-19 entre ces deux États.

Il en va de même pour les travailleurs frontaliers qui résident en **Suisse** mais travaillent en **Allemagne**, et vice versa : ces derniers sont tenus de payer des impôts dans leur État de résidence (art. 15 CDI CH-DE)<sup>207</sup>. Cependant, ils doivent faire attention à ne pas perdre leur statut de frontalier en raison de l'exercice de leur activité en télétravail depuis leur domicile.

Contrairement à la solution trouvée pour les frontaliers employés dans le canton de Genève, les frontaliers résidant en Italie sont imposés dans leur État de domicile, pour chaque jour télétravaillé. En effet la Convention de double imposition du 9 mars 1979 et prévoit une imposition dans l'État dans lequel le salarié exerce son activité (art. 15 CDI CH-IT)<sup>208</sup>. L'accord amiable conclu durant la pandémie neutralisant les conséquences du télétravail a pris fin et étant donné qu'aucun accord n'a été conclu pour favoriser le télétravail les règles habituelles s'appliquent à nouveau.

Nous pouvons constater que des solutions très diverses ont été adoptées par les États de l'Union européenne dans le cadre de leurs relations fiscales bilatérales, entraînant ainsi des inégalités notables entre les travailleurs frontaliers en termes de possibilité de télétravail. Cependant, l'OCDE estime qu'il est préférable que les questions découlant de conditions locales soient résolues directement par les États concernés. Par conséquent, chaque État est responsable de régler spécifiquement les règles de partage de l'imposition des travailleurs frontaliers au niveau

---

<sup>203</sup> Convention entre la République française et le Royaume de Belgique pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasions fiscale et de la fraude fiscale du 9 novembre 2021.

<sup>204</sup> <https://lesfrancais.press/le-teletravail-pour-les-frontaliers/> (consulté le 31 mars 2023).

<sup>205</sup> Convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contribution de patentes et de contributions foncières du 21 juillet 1956.

<sup>206</sup> [https://www.eures-t-oberrhein.eu/fileadmin/user\\_upload/Downloads/de/2021\\_F\\_D\\_GrenzgaengerInnen\\_Broschuere.pdf](https://www.eures-t-oberrhein.eu/fileadmin/user_upload/Downloads/de/2021_F_D_GrenzgaengerInnen_Broschuere.pdf), p. 30 (consulté le 31 mars 2023).

<sup>207</sup> Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, RS. 0.672.945.41.

<sup>208</sup> Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, RS 0.672.945.41.

local, en fonction des mouvements migratoires et des conditions économiques dans les Conventions fiscales<sup>209</sup>. Bien que nous partagions l'avis selon lequel la fiscalité des frontaliers doit être règlementée au plus proche possible des situations concrètes, nous sommes surprises que certains États ne tiennent pas compte de l'essor du télétravail après la pandémie de Covid-19. Nous sommes particulièrement étonnées de constater que la limite de 40 % autorisée dans les relations franco-suisse est beaucoup plus favorable aux travailleurs frontaliers que la limite de 34 jours par année adoptée par le Luxembourg, par exemple. Nous saluons la solution franco-suisse qui reconnaît les conditions de travail spécifiques des travailleurs frontaliers et facilite ainsi leur mobilité transfrontalière, en faveur de la libre circulation des personnes, un principe fondamental et espérons que cette solution va perdurer.

## 5.4 Bilan des accords de sécurité sociale et fiscaux franco-suisse

### 5.4.1 Perspectives en matière de sécurité sociale

En matière de sécurité sociale l'accord amiable conclut durant la pandémie de Covid-19 prendra fin au mois de juin 2023. Après cette date, l'avenir est incertain et il est possible que des conséquences significatives se produisent. A notre avis, il est important de clarifier la situation au plus vite et ainsi d'adopter rapidement une solution du moins pour le court terme. Nous espérons que d'ici au 30 juin 2023, les autorités suisses et françaises auront trouvé un accord dérogatoire sur la base de l'art. 16 du Règlement 883/04 relevant le seuil de l'activité substantielle à 40%, s'alignant ainsi à la décision en matière fiscale. La communication de l'Office fédérale des assurances sociales laisse entrevoir un tel aménagement des règles en juin 2023 permettant de mieux prendre en compte le télétravail sans modifier la compétence en matière de sécurité sociale<sup>210</sup>.

Sur le long terme, il nous semble nécessaire d'adapter le droit commun européen aux changements importants intervenus ces dernières années. Afin de ne pas entraver la libre circulation et adopter une solution qui réponde aux difficultés que rencontrent les frontaliers, la notion de télétravail du frontalier ne devrait plus être rattachée à celle de la pluriactivité. L'adoption de règles propres aux frontaliers permettrait de répondre de manière plus spécifique aux difficultés que ces derniers rencontrent. Nous sommes cependant conscientes de l'enjeu financier lié au droit applicable pour les États membres, notamment la question de la perception des cotisations sociales.

### 5.4.2 Perspectives pour les accords fiscaux franco-suisse

Si les autorités n'arrivent pas à trouver un accord sur le volet social, alors le Règlement 883/04 s'appliquera. Les frontaliers resteront soumis au régime de la pluriactivité et la durée du télétravail sans conséquences sur l'assujettissement sera limitée à 25%<sup>211</sup>. Les entreprises suisses seront amenées à limiter la durée du télétravail de 40% (seuil du volet fiscal) à 25%<sup>212</sup>. L'accord fiscal ne trouverait donc pas d'application pratique car il serait entravé par l'absence d'un seuil égal en matière de sécurité sociale. Une limitation à 25% du temps de travail et/ ou

---

<sup>209</sup> Note 10 du Commentaire sur l'art. 15 concernant les revenus d'emploi du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, p. 26, disponible sous [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_40aa6da5-fr#page26](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_40aa6da5-fr#page26).

<sup>210</sup> OFAS, *Coronavirus*.

<sup>211</sup> BOLTSHAUSER, *Télétravail frontalier, de 25% à 40%*.

<sup>212</sup> *Ibidem*.

de la rémunération reste toute de même plus favorable vis-à-vis des frontaliers que les solutions adoptées par les États au sein de l'Union européenne telle que décrites précédemment.

## 6 Conclusion

La pandémie de Covid-19 a conduit à de nombreux changements et l'adoption de nouvelles habitudes dans le monde du travail. Alors que la période de confinement a pu être vue comme un frein à l'économie pour certains, pour les frontaliers elle semblerait avoir été l'essor d'une réflexion sur la question du télétravail. En effet, durant la pandémie, le *home office* est devenu une pratique courante et semble aujourd'hui être un mode de travail appelé à perdurer, nécessitant une réglementation adaptée. Durant la crise sanitaire, les employeurs et travailleurs ont dû faire face à de nombreux rebondissements, restrictions et incertitudes, ils ont rapidement dû improviser et mettre en place le travail à distance. Or la législation applicable au télétravail des frontaliers était lourde de conséquences. En matière de sécurité sociale, les règles de la pluriactivité conduisent à un changement d'affiliation et impactent le paiement des cotisations par les parties lorsque l'employé exerce plus de 25% de son temps d'activité en *home office*. En matière de fiscalité, le frontalier exerçant une activité dans le canton de Genève devait payer un impôt en France pour chaque heure télétravaillée. L'employé d'une entreprise vaudoise risquait de perdre le statut de frontalier et partant de devoir payer un impôt sur son revenu à la source et un impôt à son domicile en France. Heureusement, les États sont parvenus à trouver des accords amiables pour neutraliser, durant la pandémie, les effets des règles fiscales et communautaires normalement applicables. Ainsi, pour la durée de ces accords, le télétravail des frontaliers n'avait pas de conséquence. Ces règles temporaires, bien qu'elles se soient prolongées au-delà de la crise, ne sont pas appelées à perdurer et de nombreuses négociations ont eu lieu entre la France et la Suisse notamment afin de réfléchir à la réglementation future. En matière fiscale, les réflexions et négociations entre les États se sont traduites par l'adoption d'accords favorables à l'expansion du télétravail. A présent, les frontaliers ont la possibilité, dans une certaine limite fixée à 40% du temps de travail, d'exercer leur activité professionnelle depuis leur domicile sans risquer de perdre leur statut de frontalier ou d'être imposé sur les revenus en France. Ces accords présentent un changement majeur en la matière, le télétravail impliquait précédemment nécessairement des complications fiscales.

En matière de sécurité sociale, le débat prend davantage de temps car il doit être mené au sein de l'Union européenne. L'accord amiable conclu durant la pandémie prendra fin en juin de cette année et l'avenir est encore très incertain. Si un changement en la matière nous semble indispensable car les règles de la pluriactivité ne sont pas adaptées au télétravail, l'issue des discussions est difficilement prévisible. Les employeurs et les travailleurs attendent avec impatience les décisions quant à la possibilité de télétravailler sans répercussions sur leur affiliation sociale.

Alors que les mesures sanitaires ont été levées depuis quelques temps, certains employés ne semblent pas pressés de retourner à leurs bureaux et préfèrent télétravailler depuis leur domicile. Les employeurs sont poussés par la nouvelle génération de travailleurs adeptes du *home office* à repenser l'organisation de leur entreprise et de leurs relations de travail. Cependant en raison du flou législatif, il est difficile pour les employeurs de prendre des mesures concrètes limitant ou au contraire autorisant les frontaliers à télétravailler. Si, en raison des nombreux avantages qu'offre le télétravail, beaucoup souhaitent voir l'aboutissement de règles allant dans ce sens, il est important de noter l'importance pour l'employé de maintenir un lien social avec l'entreprise. Afin de maintenir ce lien social, assurer la bonne exécution du travail et pour la santé de travailleur, une complète libéralisation du télétravail n'est pas envisageable ni souhaitable à notre avis. Toutefois la main d'œuvre frontalière étant essentielle pour de nombreux secteurs, un équilibre autour du *home office* devra être trouvé.

Alors que le débat en matière de sécurité sociale est encore en cours, il nous semble important de profiter de cet élan pour penser la question du télétravail avec une vision plus large de la problématique et d'adopter des règles avec une perspective à long terme. En effet, bien que la pandémie de Covid-19 semble être en grande partie derrière nous, les citoyens et les gouvernements font face à de nouveaux défis et de nouvelles crises. Les crises énergétiques et environnementales sont parmi les préoccupations premières en ce moment. Les atouts du télétravail ne se limitant pas à la santé publique, il est important dans les futures réflexions et réglementation sur *le home office* de prendre en compte les divers autres défis que nous traversons. Selon l'Office fédéral de l'environnement, le télétravail profite au climat<sup>213</sup>. Travailler depuis son domicile permet de limiter les déplacements professionnels en voiture et ainsi de réduire considérablement le CO<sub>2</sub>. La réduction des surfaces occupées dans les bureaux permet de diminuer la consommation d'électricité, d'éclairage et de chauffage notamment. Certes les télétravailleurs consomment aussi de l'énergie à leur domicile le bilan reste cependant positif. Le *home office* comme outil favorable à l'environnement doit ainsi être pris en compte dans les discussions à venir.

## 7 Épilogue

### 7.1 Introduction

Les dispositions transitoires adoptées pour éviter un changement de compétence en matière de sécurité sociale du travailleur en raison du télétravail se sont appliquées jusqu'au 30 juin 2023. Certains États de l'UE et de l'AELE ont reconnu la nécessité d'intégrer ce nouveau mode de travail à l'avenir et le besoin d'ajuster les règlements de coordination en matière de sécurité sociale. Dans ce sens et aux fins de favoriser tant la libre circulation que la prise en considération des intérêts des employeurs, travailleurs et institutions de sécurité sociales, un Accord dérogatoire a été adopté<sup>214</sup>.

Selon cet Accord dérogatoire, les personnes travaillant dans un État pour un employeur qui y est établi ont la possibilité d'effectuer jusqu'à 50% de *home office* transfrontalier depuis leur État de résidence tout en maintenant la juridiction de l'État où l'employeur est basé en matière d'assurances sociales (art. 3 Accord dérogatoire), en dérogation des règles habituelles de coordination, lesquelles limitent le télétravail aux 25% du temps de travail (art. 13 Règlement 883/04). Ce nouveau régime répond selon nous au besoin important d'inclure le *home office* dans la réglementation et confère une nouvelle liberté aux travailleurs. Il est cependant important de connaître les contours de cet accord.

### 7.2 L'Accord-cadre relatif au télétravail transfrontalier en matière de sécurité sociale

#### 7.2.1 Nature de l'accord

L'Accord dérogatoire été conclu en attendant une adaptation des règlements de coordination en matière de sécurité sociale<sup>215</sup>. L'accord se base sur l'art. 16 par. 1 du Règlement 883/04,

---

<sup>213</sup> OFEV, *Nouveaux modes de travail*.

<sup>214</sup> Mémorandum explicative, p. 1, disponible sous : [https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/explanatory\\_memorandum\\_to\\_the\\_framework\\_agreement.pdf](https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/explanatory_memorandum_to_the_framework_agreement.pdf) ; OFAS, *Accord dérogatoire*.

<sup>215</sup> Mémorandum explicatif, p. 1.

autorisant des dérogations notamment au principe *lex loci laboris*<sup>216</sup>. Bien que la possibilité de demander une dérogation appartient à l'employeur et au travailleur, l'accord dérogatoire en simplifie la procédure, les États signataires s'étant accordés sur la détermination de l'État compétent ainsi que les conditions pour établir le droit applicable. Ainsi, il est nécessaire que l'employeur et le travailleur soumettent une demande individuelle pour déroger aux dispositions du Règlement 883/04, l'accord permettant cependant de simplifier la démarche<sup>217</sup>.

### 7.2.2 Législation applicable

Sur demande, le travailleur qui effectue du *home office* transfrontalier et auquel l'accord est applicable en vertu des règles citées ci-dessous, sera soumis à la législation de l'État dans lequel l'employeur a son siège social ou son établissement, à condition que le télétravail transfrontalier dans l'État de résidence représente moins de 50% du temps de travail total (art. 3 Accord dérogatoire). Si une personne travaille pour le compte de plusieurs employeurs, le temps de travail total de tous les employeurs combinés sera utilisé comme référence. Cela signifie que la majorité du temps de travail est effectuée dans l'État membre où l'employeur, respectivement les employeurs, sont situés<sup>218</sup>.

### 7.2.3 Champ d'application

L'accord s'applique à condition que la résidence habituelle du travailleur se situe dans un État signataire et que le siège social ou le lieu d'exploitation de l'entreprise ou de l'employeur soit situé dans un autre État signataire (art. 2 al. 1 Accord dérogatoire). Depuis l'entrée en vigueur de l'accord le 1er juillet 2023, 17 États ont apposé leur signature (Allemagne, Autriche, Belgique, Croatie, Espagne, Finlande, **France**, Lichtenstein, Luxembourg, Malte, Norvège, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République-Chèque, Slovaquie, Suède, **Suisse**)<sup>219</sup>. Si le *home office* exercé sur le territoire d'un État qui n'a pas signé l'accord ou pour un employeur ayant son siège dans un État non-signataire, les règles ordinaires en vigueur avant la pandémie demeurent applicables<sup>220</sup>. Il convient de noter que l'accord ne s'applique pas aux travailleurs indépendants (art. 2 al. 3 Accord dérogatoire).

Les dispositions de l'accord s'appliquent lorsque l'employé télétravaille pendant plus de 25% mais moins de 50% de son temps de travail total. Les dispositions habituelles des Règlements 883/04 et 987/09 restent en vigueur lorsque le *home office* représente moins de 25%, même s'il est effectué dans un État signataire de l'accord<sup>221</sup>.

En principe l'accord ne couvre pas les demandes si elles concernent des périodes antérieures à son entrée en vigueur (art. 4 al. 2 de l'Accord dérogatoire). Une dérogation est toutefois possible à certaines conditions : des cotisations sociales ont été payées pour la période antérieure à l'État dans lequel l'employeur a son siège, et que la période antérieure à la demande ne dépasse pas trois mois ou si la demande est introduite avant le 30 juin 2024, la période précédant la demande n'excède pas 12 mois (art. 4 al. 3 l'Accord dérogatoire).

---

<sup>216</sup> Mémorandum explicatif, p. 1.

<sup>217</sup> *Ibidem*.

<sup>218</sup> Mémorandum explicatif, p.3.

<sup>219</sup> Liste actualisée des États signataires, disponible sous : <https://socialsecurity.belgium.be/en/internationally-active/cross-border-telework-eu-eea-and-switzerland> (consulté le 15 août 2023).

<sup>220</sup> OFAS, *Accord dérogatoire*.

<sup>221</sup> *Ibidem*.

Sur demande, le travailleur peut être soumis à la législation de son État d'emploi sur la base de cet accord dérogatoire pour une durée maximale de trois ans à chaque fois, des prolongations étant possible (art. 4 al. 4 l'Accord dérogatoire).

### 7.3 Implications pour le frontalier franco-suisse

Depuis le 1er juillet, un résident français employé en Suisse a la possibilité de pratiquer le télétravail pour un maximum de 50% de son temps de travail tout en conservant son affiliation à une caisse d'assurance suisse. Cependant, il est crucial de prendre en considération l'accord fiscal qui a été établi entre la Suisse et la France. Depuis le 1er janvier 2023, les travailleurs frontaliers français sont autorisés à exercer jusqu'à 40% de leur activité annuelle en *home office* sans que leur régime fiscal ne soit affecté<sup>222</sup>. Par conséquent, bien que le nouvel accord dérogatoire en matière sociale fixe le seuil du télétravail à 50%, en pratique, ce seuil sera ramené à 40% afin de s'aligner sur l'accord fiscal. Les parties impliquées seront en effet réticentes à engager des procédures administratives complexes pour régler la question fiscale pour une différence de seulement 10% du temps de travail.

### 7.4 Conclusion

L'évolution des règlements et accords amiables relatifs au télétravail transfrontalier vers cet accord dérogatoire marque une étape cruciale dans l'ajustement des cadres législatifs en réponse aux nouvelles réalités du monde professionnel. Les dispositions transitoires ont joué un rôle essentiel en maintenant la cohérence des règles de sécurité sociale jusqu'au 30 juin 2023, tandis que les États de l'Union européenne et de l'AELE ont reconnu l'importance d'encadrer légalement le télétravail.

Cet accord dérogatoire récemment établi offre une plus grande latitude aux travailleurs tout en répondant à la nécessité d'encadrer cette pratique en expansion. La convergence entre les seuils de télétravail définis dans cet accord dérogatoire et l'accord fiscal contribue à réduire les complexités administratives pour autant que les parties restent vigilantes à respecter la limite inférieure des 40% de l'accord fiscal. Cet accord ayant été instauré en attendant une éventuelle adaptation des Règlements de coordination en matière de sécurité sociale, l'Union européenne continuera de traiter la question du télétravail et de ses implications en matière de sécurité sociale.

---

<sup>222</sup> Point 1 de l'Accord amiable concernant l'Accord de 1983.