Journal officiel
de l'Union européenne

FR
Série C

C/2024/2479

23.4.2024

Avis du Comité économique et social européen sur le thème «L'imposition des télétravailleurs transfrontaliers à l'échelle mondiale et ses répercussions sur l'UE»

(avis d'initiative)

(C/2024/2479)

Rapporteur: **Krister ANDERSSON**

Décision de l'assemblée plénière	25.1.2023
Base juridique	Article 52, paragraphe 2, du règlement intérieur
Compétence	Section «Union économique et monétaire et cohésion économique et sociale»
Adoption en section	2.2.2024
Adoption en session plénière	14.2.2024
Session plénière n°	585
Résultat du vote	
(pour/contre/abstentions)	202/2/4

1. Conclusions et recommandations

1.1. Ces dix dernières années, la mondialisation et la numérisation ont ouvert de nouvelles possibilités en matière de travail à distance. La pandémie de COVID-19 a provoqué des changements sans précédent dans la vie des travailleurs comme des entreprises, entraînant un essor exponentiel du télétravail.

1.2. Grâce aux nouvelles technologies, il est possible d'effectuer un travail exactement identique sans qu'une présence physique soit nécessaire. En conséquence, beaucoup plus de personnes sont en mesure de travailler à distance par-delà les frontières et le nombre de télétravailleurs transfrontaliers a considérablement augmenté.

1.3. Les règles actuelles portent à la fois sur la fiscalité des entreprises et du travail. Depuis plusieurs décennies, l'OCDE s'efforce d'établir des principes fiscaux internationaux communément acceptés dans le cadre de son «Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune». Ces règles et accords ont ensuite été appliqués par les États membres dans l'Union européenne et ont servi de base aux règles du «Modèle de Convention des Nations unies concernant les doubles impositions».

1.4. Pendant la pandémie, le secrétariat de l'OCDE a publié des lignes directrices précisant qu'un travailleur frontalier qui n'est pas en mesure de se rendre dans le pays de son employeur doit être imposable dans le pays de ce dernier, même si le travail est effectué à distance. Le nombre de jours pendant lesquels ce type de travail à distance est autorisé est souvent limité à quelque vingt par an. Dans son avis de juillet 2022 sur l'«Imposition des télétravailleurs transfrontaliers et de leurs employeurs» ([1]), le Comité économique et social européen (CESE) a recommandé que la limite soit portée à deux jours par semaine, soit 96 jours par an, sans aucune conséquence fiscale.

1.5. Pour faire simple, le principe convenu en matière de droits d'imposition en vertu des règles actuelles veut que le pays dans lequel le travail est effectué ait le droit d'en imposer les revenus. Si l'utilisation de moyens électroniques permet à présent d'effectuer le travail à distance, il pourrait être envisagé que le pays de résidence de l'employeur jouisse, en principe, du droit d'imposition. Les télétravailleurs ne devraient toutefois pas subir de traitement fiscal discriminatoire par rapport aux travailleurs frontaliers qui accomplissent leur tâche dans le pays de leur employeur.

([1]) JO C 443 du 22.11.2022, p. 15.

1.6. Une autre possibilité consisterait à imposer le travailleur dans son pays de résidence de la même manière que les travailleurs indépendants. Toutefois, un argument plaidant contre l'instauration d'un tel régime consiste à faire valoir que puisque le travail est toujours effectué pour l'employeur dans un pays B, le droit d'imposer les revenus des salariés devrait revenir à ce pays B, c'est-à-dire au pays de l'employeur. En effet, les coûts salariaux sont déductibles en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur les sociétés redevable dans le pays B ([2]).

1.7. Le CESE estime dès lors que l'option à privilégier est l'imposition des revenus des travailleurs en tant que revenus salariaux dans le pays de résidence de l'employeur. Un tel régime simplifierait les choses pour les salariés et pourrait également être attrayant pour les employeurs. Un mécanisme de partage des recettes serait toutefois probablement nécessaire pour compenser la perte de produit fiscal dans le pays de résidence du salarié.

1.8. Le CESE propose que les autorités fiscales puissent répartir les recettes entre les pays en utilisant des données relatives à la présence individuelle réelle dans les États concernés (données communiquées par l'employeur à l'administration fiscale de son pays de résidence, faisant ainsi office de guichet unique) ou en se servant d'une clé composite macroéconomique.

2. **Observations générales**

2.1. Ces dix dernières années, la mondialisation et la numérisation ont ouvert de nouvelles possibilités en matière de travail à distance. La pandémie de COVID-19 a provoqué des changements sans précédent dans la vie des travailleurs comme des entreprises, entraînant un essor exponentiel du télétravail.

2.2. Pendant la pandémie, les entreprises et les salariés ont consenti des efforts très importants pour numériser leurs activités quotidiennes (en recourant par exemple à des outils de réunion en ligne) et ils ont ainsi accéléré un processus de numérisation déjà en cours, renouvelant le paysage de l'emploi. Les changements observés ont été entrepris tant par le secteur privé que par le secteur public ([3]).

2.3. Grâce aux nouvelles technologies, il est possible d'effectuer un travail exactement identique sans qu'une présence physique soit nécessaire. En conséquence, beaucoup plus de personnes sont en mesure de travailler à distance par-delà les frontières et le nombre de télétravailleurs transfrontaliers a considérablement augmenté. Selon les estimations actuelles relatives au télétravail, environ 22 % de la main-d'œuvre de l'Union effectue en ce moment une forme de télétravail ([4]).

2.4. Le travail à distance s'est en effet révélé efficace tant pour les travailleurs que pour les employeurs ([5]). Par conséquent, la possibilité de travailler en dehors du bureau plusieurs jours par semaine, voire sur une base stable, est désormais une réalité établie, en expansion rapide.

2.5. Dans quelques années, des centaines de millions de personnes dans le monde pourront éventuellement travailler à distance, et beaucoup d'entre elles, les «nomades numériques», pourront le faire depuis leur pays d'origine, voire depuis une série de pays tiers.

([2]) En vertu des règles actuelles, les honoraires de conseil d'un travailleur indépendant sont également déductibles lors du calcul des bénéfices imposables des sociétés dans le pays B, même s'il s'agit de revenus imposables dans le pays A.

([3]) «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» (L'essor du télétravail: incidence sur les conditions de travail et la réglementation), étude d'Eurofound, p. 55. «Pendant la pandémie, les services publics et l'administration, ainsi que l'éducation et les secteurs de la santé et de l'aide sociale ont connu une augmentation notable des accords sectoriels sur le télétravail. La plupart de ces accords comprennent des dispositions relatives à la procédure formelle d'introduction du télétravail, ainsi que sur l'accès au télétravail.»

([4]) «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» (L'essor du télétravail: incidence sur les conditions de travail et la réglementation), étude d'Eurofound, p. 55. «En 2008, moins de 8 % des salariés travaillaient "parfois" ou "habituellement" depuis leur domicile. Cette part a progressivement augmenté au fil des ans pour atteindre 11 % en 2019, juste avant la crise. Après le début de la pandémie, la fréquence du télétravail s'est brusquement amplifiée pour atteindre 19 % en 2020 et 22 % en 2021. Cette hausse a été enregistrée principalement chez les salariés travaillant "habituellement" depuis leur domicile.»

([5]) «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» (L'essor du télétravail: incidence sur les conditions de travail et la réglementation), étude d'Eurofound, p. 2. «Les salariés, et dans une certaine mesure les employeurs, préfèrent le modèle hybride du télétravail (télétravail partiel ou télétravail à temps partiel). Il a été prouvé que le travail hybride permet d'économiser le temps consacré aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, d'améliorer l'équilibre entre vie professionnelle et vie privée, de réduire les sentiments d'isolement et de garantir une gestion du temps plus efficace.»

2.6. La facilitation du travail à distance a non seulement amélioré la qualité de vie et l'équilibre entre vie professionnelle et vie privée de millions de travailleurs ([6]), mais elle pourrait également contribuer à réduire l'incidence sur l'environnement de millions de navetteurs, conformément aux objectifs de l'Union. Cette tendance est donc susceptible de se poursuivre et d'évoluer encore à l'avenir.

2.7. Comme nous l'avons montré, le travail à distance présente de nombreux aspects positifs. Toutefois, la hausse du nombre de personnes travaillant à distance s'accompagne également de défis majeurs d'un point de vue fiscal. Les règles en la matière doivent être mises à jour afin de refléter la manière dont le travail est effectué dans l'environnement de travail actuel et celle dont il sera probablement réalisé à l'avenir. Il importe en outre de reconnaître que le choix du lieu de travail d'une personne entraîne le droit de bénéficier de dépenses publiques, qui sont principalement financées par des impôts. La fiscalité et la représentation dans l'élaboration des politiques constituent un principe bien établi qu'il convient de respecter.

2.8. Le traitement de l'imposition du télétravail transfrontalier impliquera probablement de réviser des accords, tant bilatéraux que multinationaux. Un accord de ce type a récemment été mis à jour entre la Suisse et la France concernant les travailleurs frontaliers du canton de Genève (Suisse) qui vivent en France. En vertu de cet accord, le télétravail transfrontalier ne dépassant pas 40 % du temps de travail total n'aura pas d'incidence sur la situation fiscale des travailleurs. Les travailleurs frontaliers résidant en France et travaillant à Genève continueront d'être imposés à Genève sous la forme d'impôts sur les salaires retenus à la source. Pour compenser la perte de recettes en France, l'accord comporte un mécanisme de partage des recettes, en vertu duquel Genève versera à la France une compensation se montant à 3,5 % des recettes fiscales.

2.9. Un accord multilatéral actuellement examiné par le Conseil nordique a été présenté lors de l'audition publique du CESE sur le thème «Imposition des télétravailleurs transfrontaliers — solutions envisageables», qui s'est tenue à Tallinn le 4 juillet 2023. Il décrit la manière dont un employeur principal peut, pour un résident local travaillant dans trois pays nordiques, déposer un formulaire de retenue à la source unique pour la région nordique. Cet accord présente également un mécanisme de partage des recettes entre les pays de la région ([7]).

2.10. Bien qu'il soit utile de trouver des solutions propres à chaque pays afin de permettre le télétravail transfrontalier, il serait souhaitable de conclure des accords fondés sur des principes généralement acceptés. L'absence de tels accords entraînera probablement l'apparition, à l'échelle internationale, d'un écheveau complexe de règles et de modalités d'application, débouchant sur une situation de morcellement.

2.11. Depuis plusieurs décennies, l'OCDE s'efforce d'établir des principes fiscaux internationaux communément acceptés dans le cadre de son «Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune». Ces règles et accords ont ensuite été appliqués par les États membres dans l'Union européenne et ont servi de base aux règles du «Modèle de Convention des Nations unies concernant les doubles impositions».

2.12. Les règles actuelles portent à la fois sur la fiscalité des entreprises et du travail. Pour ce qui est de l'imposition des bénéfices des sociétés, les télétravailleurs internationaux peuvent faire courir à leur société le risque de créer involontairement un établissement stable dans un État autre que le sien. Dans un tel cas de figure, la société, en plus d'être confrontée au débat sur la manière de taxer les revenus de l'emploi liés au télétravail transfrontalier, serait contrainte de répartir avec exactitude ses bénéfices entre ces deux lieux et soumise à différentes obligations de déclaration et d'assujettissement fiscal.

2.13. En ce qui concerne l'imposition des travailleurs salariés, l'article 15 des modèles de conventions de l'OCDE et des Nations unies ([8]) porte sur la question de savoir si les traitements, salaires et autres formes de rémunération sont imposables dans le pays où l'emploi est exercé ou dans un autre État contractant. Toutefois, si un salarié est présent dans un autre État pendant moins de 183 jours par période de douze mois et que l'employeur n'a pas d'établissement stable dans l'État où le travail est effectué, le pays de l'employeur conserve le droit d'imposer les revenus du salarié. Outre les salariés, les modèles de convention comprennent des règles spéciales pour les dirigeants de société, les artistes, les sportifs et les étudiants ([9]).

([6]) «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» (L'essor du télétravail: incidence sur les conditions de travail et la réglementation), étude d'Eurofound, p. 55.
([7]) Audition publique du CESE sur le thème «Imposition des télétravailleurs transfrontaliers — solutions envisageables».
([8]) OCDE, articles du «Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune» et les commentaires sur les articles du modèle de convention fiscale.
([9]) OCDE, «Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune», articles 16, 17 et 20.

2.14. Lorsqu'un État contractant a le droit d'imposer la rémunération d'un salarié, il fait souvent obligation à l'employeur de retenir des impôts ou des taxes sur les salaires.

2.15. Pendant la pandémie, le secrétariat de l'OCDE a publié des lignes directrices précisant qu'un travailleur frontalier qui n'est pas en mesure de se rendre dans le pays de son employeur doit être imposable dans le pays de ce dernier, même si le travail est effectué à distance. Le nombre de jours pendant lesquels ce type de travail à distance est autorisé est souvent limité à quelque vingt par an. Dans son avis de juillet 2022 sur l'«Imposition des télétravailleurs transfrontaliers et de leurs employeurs» ([10]), le CESE a recommandé que la limite soit portée à deux jours par semaine, soit 96 jours par an, sans aucune conséquence fiscale.

2.16. Cet avis a également mis en évidence le risque de double imposition des salariés qui télétravaillent par-delà les frontières, encourageant la Commission à examiner la possibilité de disposer d'un «guichet unique», similaire à celui adopté dans le domaine de la TVA. Le présent avis vise à affiner l'approche du CESE en la matière, en apportant une contribution supplémentaire au débat en cours.

2.17. Le traitement des cotisations de sécurité sociale est également important lorsqu'il est question de télétravail transfrontalier. Même si ces cotisations peuvent être liées aux revenus, la sécurité sociale n'est pas abordée dans le présent avis, qui, de même, n'examine pas la réglementation du marché du travail.

3. **Observations particulières**

3.1. Pour faire simple, le principe convenu en matière de droits d'imposition en vertu des règles actuelles veut que le pays dans lequel le travail est effectué ait le droit d'en imposer les revenus. Si l'utilisation de moyens électroniques permet à présent d'effectuer le travail à distance, il pourrait être envisagé que le pays de résidence de l'employeur jouisse, en principe, du droit d'imposition. Les télétravailleurs ne devraient toutefois pas subir de traitement fiscal discriminatoire par rapport aux travailleurs frontaliers.

3.2. Prenons un exemple simplifié: une personne résidant dans un pays A se rend cinq jours par semaine au bureau dans les locaux de son employeur situés dans un pays B. En vertu des règles actuelles, ses revenus salariaux sont imposés dans le pays B. Si cette personne ne se rend plus au bureau, mais travaille depuis son domicile dans le pays A, elle est imposable dans le pays A. Le travail effectué pour son employeur dans le pays B est toutefois le même qu'auparavant, mais le droit d'imposer ces revenus est transféré du pays B vers le pays A. Ce changement découle uniquement des progrès technologiques et de l'évolution de la nature du marché du travail.

3.3. Il convient de noter que si le travail réalisé pour l'employeur est par contre effectué par un consultant au statut d'indépendant résidant dans le pays A mais exécutant ses tâches à distance, le lieu d'imposition reste le même qu'à l'heure actuelle. Le pays A, où l'entreprise du consultant est enregistrée, a le droit de percevoir les impôts. Il y aura donc une corrélation étroite entre les revenus perçus, les impôts et l'utilisation des services publics. Une possibilité consisterait à traiter les salariés à des fins fiscales de la même manière que les travailleurs indépendants et à lever des impôts dans le pays A.

3.4. Un argument invoqué pour s'opposer à ce que les salariés soient imposés de la même manière que les travailleurs indépendants consiste toutefois à faire valoir que, puisque le travail est toujours effectué pour l'employeur dans un pays B, le droit d'imposer les revenus des salariés devrait revenir à ce pays B, c'est-à-dire le pays de l'employeur. En effet, les coûts salariaux sont déductibles en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur les sociétés redevable dans le pays B ([11]). Une telle modification des droits d'imposition par rapport à la situation actuelle aurait plusieurs conséquences.

3.5. Il y a toutefois lieu de résoudre un problème important si l'on veut que l'imposition reste dans le pays B. Dans le cadre d'un tel régime, le pays A ne percevrait pas de recettes de l'impôt sur les salaires de cette personne en vue de financer les services publics dont elle bénéficie, à moins qu'il n'existe une forme de partage des recettes. Les éventuelles pertes de recettes fiscales pour un pays donné dépendent du flux net de travailleurs frontaliers. À condition que le nombre de télétravailleurs transfrontaliers et leur masse salariale soient d'un niveau égal, les pays A et B se trouveront, quel que soit celui dans lequel le revenu est imposable, dans la même situation en ce qui concerne les recettes nettes. Le contexte peut toutefois être différent si les pays sont de tailles différentes et si leur attractivité pour les employeurs et les salariés varie. Le climat des affaires et le niveau des salaires versés constitueront, comme toujours, un facteur important pour les recettes fiscales.

([10]) JO C 443 du 22.11.2022, p. 15.

([11]) En vertu des règles actuelles, les honoraires de conseil d'un travailleur indépendant sont également déductibles lors du calcul des bénéfices imposables des sociétés dans le pays B, même s'il s'agit de revenus imposables dans le pays A.

3.6. Pour les salariés, la charge fiscale peut être différente selon qu'ils sont imposés sur leur salaire dans le pays A ou dans le pays B. Si les taux d'imposition sont similaires dans les deux pays, l'effet sera probablement faible. Cependant, les règles fiscales propres à chaque pays peuvent influer sur le droit de déduire certains coûts d'une facture fiscale, comme les frais hypothécaires. Il peut être nécessaire de disposer de revenus imposables pour pouvoir bénéficier d'une déduction ([12]).

3.7. À l'heure de la mondialisation et de la numérisation, les travailleurs peuvent choisir plus librement un pays de résidence, indépendamment du lieu où se trouve leur employeur. En raison de la mobilité, les autorités fiscales ont du mal à déterminer le pays de résidence ([13]). Il est probablement plus facile de connaître le lieu où se trouve l'entreprise pour laquelle le travail est effectué que celui où se trouve chaque travailleur ([14]).

3.8. Les plateformes sont souvent utilisées pour trouver des clients. Souvent, elles ne remplissent pas la fonction d'employeur et le lieu où se trouve la personne qui exécute le travail détermine donc le pays dans lequel ses revenus devraient être imposables, quel que soit le lieu où elles sont enregistrées. Il convient de dûment distinguer les plateformes des nomades numériques. Ces derniers peuvent travailler dans de nombreux pays au cours d'une même année. Ils peuvent être attirés par des visas spéciaux que ceux-ci leur délivrent ou par le traitement fiscal favorable qu'ils leur accordent par ailleurs de manière ciblée, créant ainsi une concurrence fiscale entre États.

3.9. Les pays peuvent décider de partager les recettes fiscales, reconnaissant ainsi que le pays de résidence fournit des services tels que des écoles publiques, des soins de santé, etc. Il existe plusieurs façons de créer un mécanisme de partage des recettes. Les autorités fiscales pourraient répartir les recettes entre les pays concernés, en utilisant des données relatives à la présence réelle des intéressés sur leur territoire, grâce aux données communiquées par l'employeur à l'administration fiscale de son pays de résidence, faisant ainsi office de guichet unique, ou en recourant à une clé composite macroéconomique.

3.10. Les pays continueront de se livrer à une concurrence fiscale. Lorsqu'ils choisiront l'endroit où vivre et travailler, le système fiscal constituera l'un des éléments que les nomades numériques prendront en considération. Étant donné que les obstacles à la recherche d'un emploi rémunéré sont considérablement réduits lorsqu'il ne s'avère pas forcément nécessaire de relocaliser physiquement une famille, l'importance de la fiscalité du travail est susceptible d'augmenter.

3.11. Jusqu'à présent, les débats menés dans les enceintes internationales ont essentiellement porté sur la localisation et l'imposition des sociétés, même si les recettes de l'impôt sur les sociétés ne représentent généralement que quelques points de pourcentage du PIB. Les recettes fiscales provenant des revenus du travail, y compris les impôts indirects tels que la TVA, sont souvent 20 fois plus élevées que celles tirées de l'impôt sur les sociétés. Le niveau élevé de l'impôt sur les sociétés réduit les investissements des entreprises et la création de nouveaux sites d'activité et, partant, les recettes fiscales provenant des revenus du travail, mais les effets de l'évolution du marché du travail, qui offre des possibilités de travail à distance, seront beaucoup plus marqués dans les années à venir.

3.12. Les nouvelles technologies permettent aux travailleurs hautement qualifiés de pays en développement (et de pays développés) de conserver leur lieu de résidence tout en travaillant pour une entreprise ou une organisation internationale dans un pays plus développé. Les taxes à la consommation et les taxes sur les biens immobiliers seront alors payées par ces personnes dans les pays en développement. L'imposition des revenus du travail pourrait augmenter si les salariés étaient considérés comme des travailleurs indépendants à des fins fiscales. Si les impôts étaient perçus dans le pays de l'employeur, il en résulterait que les recettes seraient inchangées par rapport à aujourd'hui, étant donné que la seule différence serait la présence physique du salarié. Alors qu'autrefois, un déménagement physique était nécessaire pour obtenir des revenus, il n'en ira plus de même à présent. Si un partage des recettes était en outre instauré, le pays de résidence serait probablement gagnant en matière de rentrées fiscales.

3.13. Bien que l'option de traiter les revenus des salariés de la même manière que ceux des travailleurs indépendants pourrait être relativement facile à mettre en œuvre ([15]), la solution à privilégier est l'imposition des revenus des salariés en tant que revenus salariaux dans le pays de résidence de l'employeur. Un tel régime simplifierait les choses pour les salariés et pourrait également être attrayant pour les employeurs. Un mécanisme de partage des recettes serait toutefois probablement nécessaire pour compenser la perte de produit fiscal dans le pays de résidence du salarié.

([12]) Un crédit d'impôt normalisé pourrait encore être appliqué.

([13]) Il s'agit d'une situation similaire à celle de la relocalisation d'actifs incorporels dans le secteur des entreprises, qui a déclenché une grande partie des travaux menés au niveau international en ce qui concerne l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et a abouti à l'accord sur le montant A du pilier 1 du cadre inclusif et de l'OCDE, avec partage des bénéfices.

([14]) L'un des arguments avancés en faveur d'un impôt sur les sociétés plutôt que d'une imposition des actionnaires et des travailleurs a consisté à faire valoir qu'il est plus facile de suivre les entreprises et de percevoir des impôts à leur niveau.

([15]) Il conviendrait probablement de modifier les exigences à respecter pour qu'une entité soit reconnue comme entreprise, qu'il s'agisse, par exemple, de poursuivre une finalité lucrative, de répondre à des conditions de durabilité, ou encore d'avoir plus d'un client.

3.14. La conception d'un système d'imposition de la rémunération des salariés dans le pays de résidence de l'employeur pourrait prendre différentes formes. Une solution pourrait consister à introduire, dans les commentaires du modèle de convention de l'OCDE, une ou plusieurs autres dispositions types à utiliser par les pays menant des négociations bilatérales. Cette mesure faciliterait la mise en place d'un ensemble de règles plus uniforme.

Bruxelles, le 14 février 2024.

Le président
du Comité économique et social européen

Oliver RÖPKE