



ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 18 novembre 2009.

RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES SUR LE PROJET DE LOI, adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée, *autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus,*

PAR M. HENRI PLAGNOL

Député

—

ET

**ANNEXE : TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES
ÉTRANGÈRES**

Voir les numéros :

Sénat : 452, 524, 525 et T.A. 114 (2008-2009).

Assemblée nationale : 1851 (rectifié).

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	5
I – LA MODIFICATION DU RÉGIME FISCAL DÉROGATOIRE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS ENTRE LA FRANCE ET LA BELGIQUE VA DANS LE SENS DE L’HISTOIRE	7
A – DES ÉCHANGES MIGRATOIRES ANCIENS ET IMPORTANTS ENTRE LA FRANCE ET LA BELGIQUE	7
1) Les flux de travailleurs belges vers le Nord la France, qui remontaient au début du XIX ^e siècle, se sont retournés à partir de la fin des années 1980	7
2) Plus de 25 000 frontaliers français travaillent dans le Hainaut belge et en Flandre-Occidentale	10
3) La différence de pression fiscale créée, dans le cadre du régime juridique actuel, une incitation à résider en France	12
B – UNE MOBILITÉ TRANSFRONTALIÈRE DEVENUE STRUCTURELLEMENT DÉFAVORABLE À LA BELGIQUE SUR LE PLAN FISCAL	14
1) La convention de 1964 a organisé un régime dérogatoire pour les travailleurs frontaliers	14
2) ... qui est désormais inacceptable par la Partie belge	16
II – LE NOUVEL AVENANT À LA CONVENTION FISCALE DE 1964 PRÉSERVE LES INTÉRÊTS DE LA FRANCE	19
A – UN HISTORIQUE DES NÉGOCIATIONS PASSABLEMENT MOUVEMENTÉ	19
1) Face à la pratique restrictive des autorités belges	19
2) ... le gouvernement français a sollicité l’ouverture d’une négociation	20
B – UN CONTENU QUE LA PARTIE BELGE A SOUHAITÉ PRÉCISER DANS LA « LOI D’ASSENTIMENT »	22
1) Le nouvel avenant maintient le régime des travailleurs frontaliers résidents français pendant 25 ans en échange d’une compensation budgétaire	22
2) Les débats parlementaires en Belgique ont souligné l’acuité de la question	29
CONCLUSION	31
EXAMEN EN COMMISSION	33
ANNEXE: TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES	35

Mesdames, Messieurs,

Le Sénat a adopté, le 20 juillet dernier, le présent projet de loi, qui autorise l'approbation de l'avenant à la convention fiscale entre la France et la Belgique, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008.

Il s'agit, après les avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999, de la troisième modification de cette convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964.

La négociation ne fut pas aisée, comme votre Rapporteur le montrera dans les pages qui suivent, tant il est vrai que la matière fiscale est d'un maniement délicat. D'une part en effet, elle renvoie à l'un des derniers pans de souveraineté absolue des États ; d'autre part elle représente un sujet sensible pour nos concitoyens, tout particulièrement lorsqu'il s'agit de l'impôt sur le revenu, symbole à lui seul de la redistribution opérée par l'ensemble du système des prélèvements obligatoires.

Si l'on ajoute à cela que l'avenant soumis à notre examen traite de ces questions appliquées au cas de travailleurs frontaliers, on comprendra aisément que les pourparlers aient plusieurs fois achoppé et que, sur fond de crise économique dans le bassin d'emploi du Nord-Pas-de-Calais, des Ardennes, du Hainaut et de la Flandre-Occidentale, l'objet du présent projet de loi d'approbation mérite d'être traité avec tout le sérieux et l'objectivité requis.

C'est ce à quoi s'est efforcé votre Rapporteur, qui a tenu à nourrir sa réflexion des travaux du Parlement belge, menés au printemps dernier avec une célérité bien compréhensible.

I – LA MODIFICATION DU RÉGIME FISCAL DÉROGATOIRE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS ENTRE LA FRANCE ET LA BELGIQUE VA DANS LE SENS DE L’HISTOIRE

A – Des échanges migratoires anciens et importants entre la France et la Belgique

1) Les flux de travailleurs belges vers le Nord la France, qui remontaient au début du XIX^e siècle, se sont retournés à partir de la fin des années 1980

Comme le rappellent les auteurs de la monographie réalisée par l’Insee Nord-Pas-de-Calais en septembre 2006 sur le thème du travail transfrontalier entre la France et la Belgique ⁽¹⁾, le mouvement des travailleurs belges vers le Nord de la France remonte au début du XIX^e siècle. Vers le milieu de ce siècle, un nombre important d’ouvriers belges était employé dans les ateliers textiles de la région lilloise, ainsi que dans les domaines de la métallurgie et de l’agriculture. Durant tout le XIX^e siècle, ces migrants ont eu tendance à s’installer en France. Ainsi, au début du XX^e siècle, le recensement de la population de 1906 faisait état de 193 209 résidents d’origine belge.

À partir de cette période, les échanges migratoires avec la Belgique se sont transformés. Dans les années précédant la Première Guerre mondiale, les migrations journalières se sont faites de plus en plus importantes et se sont développées sous l’action conjuguée de l’intensification des transports ferroviaires et du niveau supérieur des salaires français. Les diverses sources disponibles françaises et belges estiment que le nombre de Belges venant travailler en France est passé de 25 000 en 1906 à 100 000 en 1929. En 1928, un accord était conclu entre la France et la Belgique pour instituer une carte de frontalier.

Mais avec la crise économique, le nombre de frontaliers belges a ensuite diminué, pour avoisiner les 50 000 en 1936. Un nouvel accord a alors vu le jour pour limiter les zones de part et d’autre de la frontière pouvant bénéficier de ce statut afin d’éviter de déséquilibrer le marché du travail.

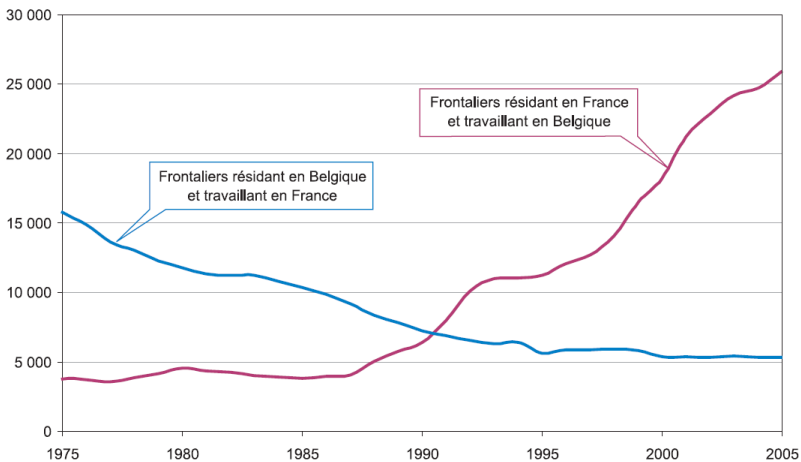
(1) Danièle Lavenseau et Émilie Dequidt, Insee Nord-Pas-de-Calais, « Toujours plus de travailleurs frontaliers vers la Belgique », Pages de profils n° 10, septembre 2006.

À partir des années cinquante, le nombre de frontaliers belges a chuté inexorablement, ce phénomène s'expliquant en partie par le ralentissement de l'activité rencontré dans l'industrie textile, et par le développement de l'économie en Flandre belge. Vers la fin des années soixante-dix, leur nombre est passé sous le seuil des 10 000. D'ailleurs, compte tenu de la convention fiscale franco-belge, l'intérêt pour les Belges de venir travailler en France est devenu moindre. Dans le même temps prenait naissance un flux entraînant les travailleurs français vers les régions belges limitrophes.

Peu nombreuses au cours des décennies soixante-dix et quatre-vingt, ce que l'on appelle les « navettes » de travailleurs de la France vers la Belgique ont fortement augmenté à partir de la fin des années quatre-vingt, l'essentiel des flux provenant du Nord-Pas-de-Calais, à hauteur de 87 % en 2005. D'environ 4 000 entre 1975 et 1987, les navettes de la France vers la Belgique sont ainsi passées à 25 940 en 2005, d'après les chiffres de l'Institut national d'assurance maladie invalidité (Inami) de Belgique, soit un taux de croissance annuel moyen de 10,9 % sur la période. Dans le même temps, le nombre de frontaliers résidant en Belgique et travaillant en France n'a cessé de diminuer, passant de 15 790 en 1975 à 5 310 en 2005, la baisse s'étant stabilisée depuis une dizaine d'années.

Ainsi, depuis 1991, le nombre de frontaliers partant travailler en Belgique est devenu supérieur à celui des frontaliers venant en France. Ce croisement des courbes est illustré sur le graphique suivant :

**ÉVOLUTION DU NOMBRE DE TRAVAILLEURS FRONTALIERS
ENTRE LA FRANCE ET LA BELGIQUE**



Source : Institut national d'assurance maladie invalidité de Belgique (Inami).

Les plus récentes données disponibles de la part de l'Inami sont les suivantes :

Nombre de travailleurs frontaliers au 30 juin 2008

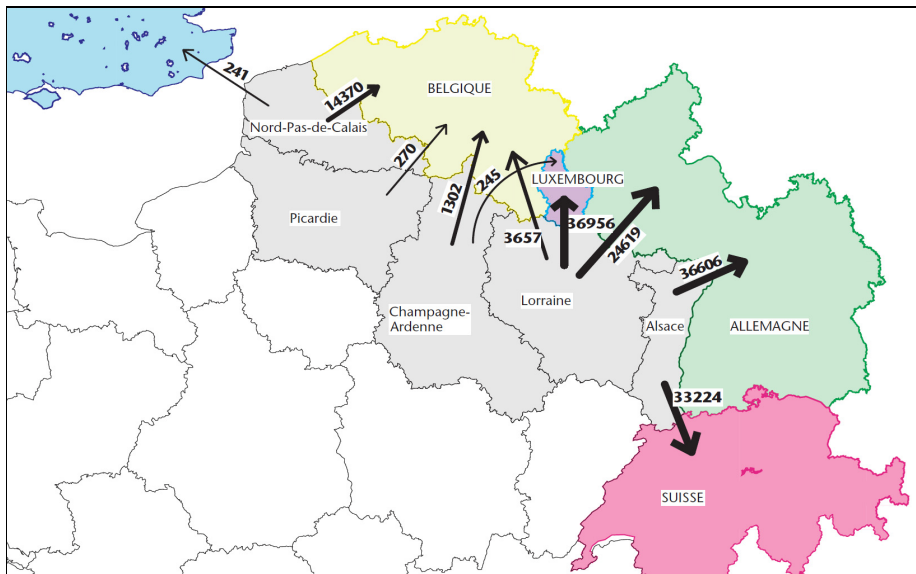
Province	Travailleurs frontaliers entrants					Travailleurs frontaliers sortants				
	Luxembourg	France	Allemagne	Pays-Bas	Total	Luxembourg	France	Allemagne	Pays-Bas	Total
Anvers	8	130	201	2.954	3.293	228	36	70	10.709	11.043
Bruxelles	38	683	31	165	917	276	160	41	158	634
Brabant flamand	3	39	32	70	144	231	36	52	384	703
Brabant wallon	9	109	2	4	124	361	60	10	26	457
Flandre occidentale	3	6.484	301	523	7.311	76	825	21	350	1.271
Flandre orientale	12	197	35	1.908	2.150	184	103	33	1.832	2.152
Hainaut	22	19.400	28	69	19.519	355	4.408	20	16	4.799
Liège	43	266	678	125	1.113	6.002	63	4.737	1.280	12.062
Limbourg	17	42	314	1.717	2.090	127	8	239	18.978	19.352
Luxembourg	256	5.842	3	5	6.106	26.156	122	6	49	26.333
Namur	8	1.146	22	4	1.180	882	158	6	23	1.069
Total	419	34.338	1.648	7.542	43.947	34.876	5.979	5.235	33.785	79.875

Source: INAMI - Service des Soins de Santé - Direction Relations Internationales

Par ailleurs, une statistique de l'Insee publiée en 2003 fait apparaître une progression du nombre de Français immatriculés en Belgique : de 55 350 en 1984 et 65 053 en 1991, ils étaient 76 953 en 2002.

La carte suivante illustre la répartition du phénomène du travail frontalier de résidents français et permet des comparaisons macro-régionales :

DESTINATION DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS RÉSIDANT EN FRANCE



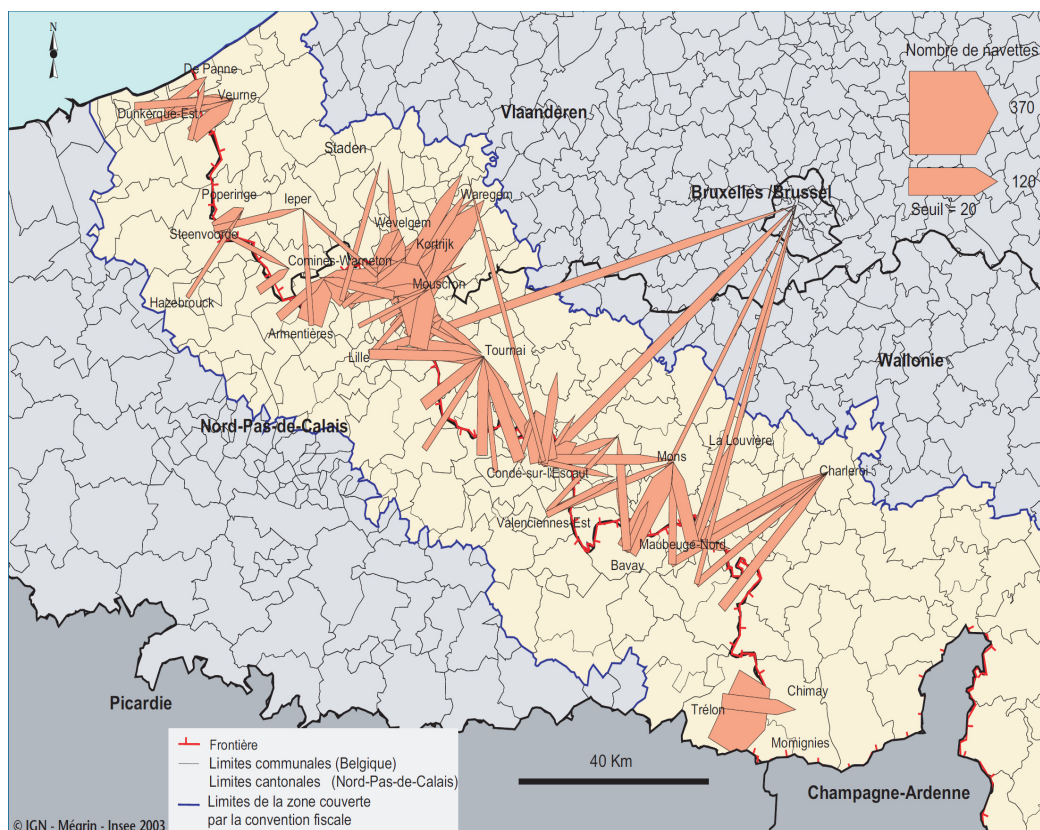
Source : Insee, recensement de la population de 1999.

2) Plus de 25 000 frontaliers français travaillent dans le Hainaut belge et en Flandre-Occidentale

Constituant l'essentiel des flux de travailleurs frontaliers de la France vers la Belgique, le nombre de frontaliers résidant dans le Nord-Pas-de-Calais et travaillant en Belgique a considérablement augmenté depuis une quinzaine d'années. La majorité des travailleurs frontaliers (57 %) se dirige vers le Hainaut et 32 % vers la Flandre-Occidentale. Le plus faible nombre de travailleurs frontaliers dans la partie flamande de la Belgique est dû en partie à la barrière de la langue. En effet, par rapport à 1999, le nombre de frontaliers travaillant dans le Hainaut a augmenté de 106 %, contre 67 % en Flandre-Occidentale.

Les arrondissements où les frontaliers résidant dans le Nord-Pas-de-Calais sont les plus nombreux à se rendre quotidiennement sont : Mouscron (18 % de l'ensemble des frontaliers), Courtrai (Kortrijk, 14 %), Tournai (13 %) et Mons (11 %). Ces arrondissements sont chacun situés sur la frontière, au sein de la zone couverte par la convention fiscale franco-belge.

DESTINATION EN BELGIQUE DES FRONTALIERS RÉSIDANT DANS LE NORD-PAS-DE-CALAIS

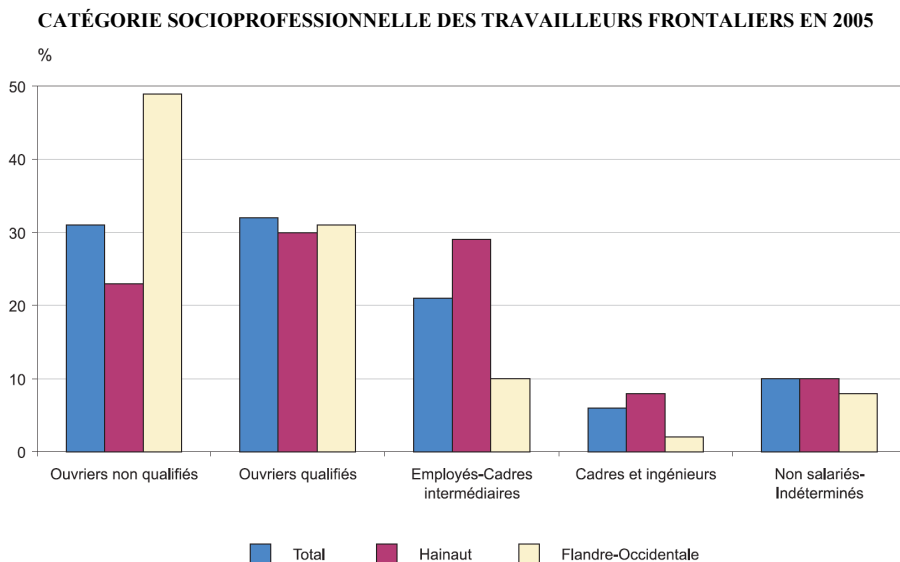


De nombreux facteurs peuvent inciter les personnes résidant dans le Nord-Pas-de-Calais à travailler en Belgique ; outre la proximité géographique, il s'agit d'intérêts financiers relatifs aux salaires ou à la fiscalité (*cf. infra*), des transports, ou encore de la situation du marché du travail de part et d'autre de la frontière, bien que la crise économique survenue en 2008 n'ait pas épargné la région.

Si chacun de ces éléments entre en ligne de compte, les échanges entre le Nord-Pas-de-Calais et la Belgique ont également été favorisés, pour la plupart des frontaliers, par la forte présence de l'activité industrielle, construite notamment autour du textile dans les zones de Lille et Mouscron, et de la métallurgie au sein du Hainaut français et belge. Ces similitudes économiques ont permis le développement des mêmes emplois et qualifications de part et d'autre de la frontière. Aujourd'hui encore, l'industrie reste très présente dans le Nord-Pas-de-Calais et sur le territoire belge.

Comme le souligne l'Insee dans sa monographie précitée, l'industrie demeure le principal secteur d'activité des travailleurs frontaliers : en 2005, elle occupait 46 % de ces travailleurs. Le commerce et les services aux entreprises représentaient chacun 12 % de l'ensemble des frontaliers. La construction en concernait 8 %.

Le graphique suivant illustre la répartition par catégorie socioprofessionnelle des travailleurs frontaliers exerçant leur métier en Flandre-Occidentale et dans le Hainaut belge :



Source : Insee (France), Inami (Belgique). Estimations combinant le recensement de la population française de 1999 et les données de l'Inami.

En lien avec l'activité souvent industrielle, 63 % des travailleurs frontaliers exercent un métier d'ouvrier. Ce sont pour la moitié des ouvriers non qualifiés. La forte proportion de ce type de poste tient en partie au fait que nombre de Belges trouvent ces emplois souvent pénibles ou moins bien rémunérés. En outre, les différences salariales et surtout fiscales, entre le Nord-Pas-de-Calais et la Belgique, rendent ces emplois attractifs pour les personnes résidant en France. Si la proportion d'ouvriers qualifiés est identique en Flandre-Occidentale et dans le Hainaut, les ouvriers non qualifiés sont par contre deux fois plus représentés en Flandre-Occidentale (49 % contre 23 %). L'afflux de travailleurs peu qualifiés en Flandre-Occidentale peut également être expliqué par un déficit de main-d'œuvre. En 2004, le taux de chômage y est en effet de 4,5 %, contre 13,8 % dans le Hainaut et 12,8 % dans le département du Nord, selon Eurostat.

Par ailleurs, 21 % des travailleurs frontaliers sont employés ou cadres intermédiaires et 6 % cadres ou ingénieurs. Ces catégories socioprofessionnelles sont davantage présentes dans le Hainaut qu'en Flandre-Occidentale. Pour un Français, il est en effet plus facile d'occuper ce type de poste dans des arrondissements francophones.

3) La différence de pression fiscale créée, dans le cadre du régime juridique actuel, une incitation à résider en France

Votre Rapporteur note que les frontaliers résidant dans la région Nord-Pas-de-Calais et travaillant en Belgique ne sont pas tous de nationalité française. En 2005, trois frontaliers sur quatre sont Français, 17 % sont Belges et 8 % d'une autre nationalité. La proportion de frontaliers de nationalité française travaillant en Belgique a diminué de 7 points par rapport à 1999, tandis que la part de frontaliers de nationalité belge a augmenté de 3 points.

Voilà qui souligne que les Belges résidant en région Nord-Pas-de-Calais et travaillant en Belgique ont pu choisir de s'installer dans cette région française pour bénéficier de divers avantages (régime fiscal, coût du foncier, etc.). Inversement, la fiscalité belge apparaît dissuasive :

**Fiscalité belge :
régime de l'impôt sur le revenu
des personnes physiques non résidentes en Belgique**

Les personnes physiques dont le domicile fiscal est situé hors de Belgique sont passibles de l'impôt des non-résidents à raison de leurs seuls revenus de source belge. Ces revenus sont soit soumis à un taux proportionnel spécifique, soit soumis à l'impôt progressif.

Revenus soumis à l'impôt selon un taux proportionnel spécifique

Cet impôt, retenu à la source, revêt un caractère libérateur. Il concerne essentiellement les dividendes (taux de 25 % ou 15 %), les intérêts non exonérés (15 %), les revenus des artistes du spectacle et sportifs (18 %) et les plus-values privées de cession de biens immobiliers (16,5 % ou 33 % selon le cas).

Revenus soumis à l'impôt progressif

Les revenus fonciers, les bénéfices tirés d'une activité professionnelle indépendante par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique, les bénéfices des professions libérales, les traitements et salaires et revenus de remplacement sont globalisés et soumis par voie déclarative à l'impôt progressif applicable aux personnes physiques résidentes. (cf. le tableau suivant).

En principe, les contribuables non-résidents ne peuvent pas prétendre à la prise en compte de leur situation de famille et de certaines charges personnelles. Cependant, si le contribuable a disposé d'un foyer d'habitation en Belgique pendant l'année fiscale ou s'il a recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique, l'impôt est déterminé selon les mêmes règles que celles applicables aux résidents à condition que ces revenus s'élèvent à 75 % au moins du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère.

Source : direction générale des Finances publiques

Dans l'attente du vote du barème de l'impôt sur le revenu applicable en 2010 aux revenus de 2009, il est possible de comparer le barème applicable aux revenus perçus en 2008 en Belgique et en France, qui comporte cinq tranches dans chaque pays :

BARÈME DE L'IMPÔT SUR LES REVENUS DE 2008 EN BELGIQUE ET EN FRANCE

<i>IPP belge</i>		<i>IR français</i>	
Tranche de revenu individuel	Taux marginal	Tranche de revenu par part	Taux marginal
de 1 à 7 560 euros (1)	25 %	jusqu'à 5 852 euros	0 %
de 7 560 à 10 760 euros	30 %	de 5 853 à 11 673 euros	5,5 %
de 10 760 à 17 920 euros	40 %	de 11 674 à 25 926 euros	14 %
de 17 920 à 32 860 euros	45 %	de 25 927 à 69 505 euros	30 %
au-delà de 32 860 euros	50 %	plus de 69 505 euros	40 %

(1) Un abattement individuel de 6 150 euros (majoré sous certaines conditions) s'applique toutefois.

Nonobstant, d'une part, les abattements à la base s'appliquant dans le système belge, et d'autre part, les différences résultant de la prise en compte de l'ensemble des prélèvements fiscaux et sociaux – y compris la CSG –, il est patent qu'existe un différentiel favorable à l'imposition selon le régime français. Ce phénomène, renforcé avec la réforme de l'IR français en loi de finances initiale

pour 2006, s'observe surtout au bas de l'échelle des salaires, ce qui correspond précisément à la situation de la majorité des travailleurs frontaliers, telle que décrite plus haut.

Dès lors, le régime fiscal dérogatoire applicable en vertu de la convention franco-belge de 1964 est devenu de moins en moins acceptable par l'administration belge.

B – Une mobilité transfrontalière devenue structurellement défavorable à la Belgique sur le plan fiscal

1) La convention de 1964 a organisé un régime dérogatoire pour les travailleurs frontaliers...

Le régime fiscal des travailleurs frontaliers prévu par la convention franco-belge du 10 mars 1964 permet à un salarié exerçant son activité dans un État et résidant dans l'autre État, au sein d'une zone frontalière de 20 km de part et d'autre de la frontière, d'être imposé dans son État de résidence sur les revenus de son activité.

Ce régime déroge au principe posé par le modèle de l'OCDE en matière de conventions fiscales tendant à éviter les doubles impositions, selon lequel les salariés doivent être imposés dans l'État où ils exercent leur activité. Mais il s'insère dans un système plus vaste, conforme au modèle de l'OCDE. Le tableau suivant récapitule, du point de vue français, les stipulations de l'article 11 de la convention du 10 mars 1964 :

**RÉGIME D'IMPOSITION DES TRAITEMENTS ET SALAIRES
EN VERTU DE LA CONVENTION DU 10 MARS 1964**

ÉTAT COMPÉTENT POUR OPÉRER L'IMPOSITION SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES DU TRAVAILLEUR SALARIÉ*					
En l'absence d'application de la règle des 183 jours	Application possible de la règle des 183 jours ■ 3 conditions doivent être simultanément remplies • séjour en Belgique < à 183 jours • rémunération payée par l'entreprise française • rémunération pas à la charge d'un établissement stable de l'entreprise française en Belgique				
	Si séjour en Belgique > 183 jours	Si séjour en Belgique < 183 jours sans activité dans un établissement stable	Si séjour en Belgique < 183 jours avec activité uniquement dans un établissement stable	Si séjour en Belgique < 183 jours avec activité dans <u>et</u> en dehors d'un établissement stable	
Travailleur salarié ne bénéficiant pas du régime fiscal dérogatoire dit des travailleurs frontaliers	Imposition par l'État belge	Imposition par l'État belge	Imposition par l'État français	Imposition par l'État belge	Imposition par l'État belge pour les rémunérations issues de l'activité dans un établissement stable ET par l'État français pour les autres rémunérations
Travailleur salarié bénéficiant du régime fiscal dérogatoire dit des travailleurs frontaliers	Imposition par l'État français				

** hors cas particuliers : enseignants, personnels des entreprises de transport maritimes aériens et de tout autre moyen de transport international, personnes employées par les services publics belges, administrateurs de sociétés.*

Source : Guide pour les frontaliers franco-belges • 1ère édition • juin 2006, CRD EURES Lorraine

Le « nœud du problème » est ici le c du paragraphe 2 de l'article 11 de la convention, dont la rédaction initiale, en 1964, était la suivante :

« c. Les travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production de la carte frontalière instituée par les conventions particulières intervenues entre les États contractants ne sont imposables sur les traitements, salaires et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre que dans l'État contractant dont ils sont les résidents. »

Une première fois, les conditions d'éligibilité au régime des travailleurs frontaliers ont été précisées par l'avenant à la convention du 10 mars 1964, signé

le 8 février 1999⁽¹⁾ et que l'avenant de 2008, objet du présent projet de loi, modifie à son tour. En vertu de l'avenant de 1999 :

« c. Les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un État contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre État contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier État ne sont imposables que dans cet État.

« La zone frontalière de chaque État comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux États contractants et une ligne tracée à une distance de vingt kilomètres de cette frontière, étant entendu que les communes traversées par cette ligne sont incorporées dans la zone frontalière.

« Les autorités compétentes des États contractants règlent, conjointement ou séparément, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent notamment, si nécessaire, des documents justificatifs aux fins de ces dispositions. »

Aucune exception ou dérogation à la règle n'étant prévue par la convention, une réponse ministérielle à notre collègue Patrick Delnatte⁽²⁾ a précisé que l'exercice d'une partie des activités professionnelles hors de la zone frontalière faisait perdre le bénéfice du régime, sans donner de définition plus précise de cette notion de « sortie de zone ».

Les autorités belges ont pour leur part, de 1998 à 2004, prévu la possibilité pour un frontalier de sortir jusqu'à 45 jours par an de la zone, dans le cadre de son activité professionnelle, sans perdre le bénéfice du régime. Une clarification est devenue d'autant plus nécessaire que les autorités belges ont durci leur position.

2) ... qui est désormais inacceptable par la Partie belge

Compte tenu de la très forte disparité des niveaux d'imposition français et belge rappelée plus haut, le régime des travailleurs frontaliers est fortement attractif pour les salariés résidents de France exerçant en Belgique. À l'inverse, les résidents belges exerçant leur activité en France ont tout intérêt à sortir du régime frontalier afin d'être imposés sur le territoire français.

Le désavantage est même aggravé pour les frontaliers résidents de Belgique. En effet, ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu en Belgique

(1) Cet avenant a été publié par un décret n° 2000-557 du 16 juin 2000, publié au Journal officiel du 24 juin 2000.

(2) QE n°45401 de M. Patrick Delnatte ; réponse du ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie publiée au Journal officiel le 29 janvier 2001.

conformément aux dispositions de la Convention. En revanche, ils paient leurs cotisations sociales en France en vertu des dispositions du règlement CEE 1408/71, qui gouverne l'application des régimes de sécurité sociale au sein de la Communauté européenne. Le niveau des impôts étant plus élevé en Belgique qu'en France et celui des cotisations sociales plus élevé en France qu'en Belgique, les frontaliers « belges » subissent donc un double désavantage, puisqu'ils se trouvent défavorisés tant par rapport aux autres résidents de Belgique que par rapport à leurs collègues français.

Cette disparité n'est évidemment pas étrangère à la disproportion observée dans les flux de travailleurs frontaliers entre la France et la Belgique. Selon les informations recueillies par votre Rapporteur, lors des discussions bilatérales, les autorités belges ont même contesté les données de l'Insee en faisant état de 35 à 40 000 frontaliers résidents de France. Elles ont également indiqué que 16 000 nationaux belges étaient recensés à leur consulat de Lille, chiffre en forte croissance. Cette évolution traduirait selon eux une évasion fiscale importante de la part d'une population évitant sciemment de remplir les conditions d'éligibilité au régime frontalier afin d'échapper à l'impôt sur le revenu en Belgique.

En résumé, le régime actuel présente aux yeux des autorités belges les inconvénients suivants :

- un coût budgétaire important lié à la fiscalisation des salaires des travailleurs concernés en France ;

- une concurrence déloyale vis-à-vis des salariés résidents belges : l'écart d'imposition permet aux travailleurs frontaliers d'accepter des salaires bruts moins élevés ;

- une fraude importante : de nombreux salariés belges se domicilient fictivement en France ou sortent à dessein de la zone frontalière française où ils exercent leur activité afin d'échapper à l'impôt belge sur le revenu.

Pour l'ensemble de ces raisons, la Belgique a obtenu la renégociation des régimes équivalents avec l'Allemagne, les Pays Bas et le Luxembourg. La renégociation avec la France a abouti à l'avenant dont le présent projet de loi demande d'autoriser l'approbation.

II – LE NOUVEL AVENANT À LA CONVENTION FISCALE DE 1964 PRÉSERVE LES INTÉRÊTS DE LA FRANCE

A – Un historique des négociations passablement mouvementé

1) Face à la pratique restrictive des autorités belges...

Comme le soulignait dès 2001 notre collègue Patrick Delnatte dans sa question écrite précitée, l'administration fiscale belge est progressivement venue à considérer que, pour prétendre à la qualité de travailleur frontalier, il était requis que l'activité soit exercée exclusivement dans la zone frontalière. Dès cette époque, il résultait de cette position qu'un salarié français pouvait se voir refuser le statut de frontalier au seul motif qu'il avait été amené à franchir la zone frontalière, ne serait-ce qu'une seule fois, pour assister par exemple à une réunion de travail ou une formation. Notre collègue citait ainsi le cas de chauffeurs français de poids lourds, salariés d'entreprises domiciliées dans la zone frontalière, à qui l'administration fiscale belge refusait le statut de travailleur frontalier au prétexte qu'ils effectuaient des trajets en dehors de la zone frontalière.

Amorcée au début des années 2000, la nouvelle pratique belge s'est progressivement affirmée au travers de trois circulaires⁽¹⁾ étayant la remise en cause par les autorités belges de la qualité de travailleur frontalier pour toute personne quittant la zone frontalière, ne serait-ce que quelques instants, dans le cadre de son activité professionnelle.

Cette nouvelle approche s'est accompagnée de nombreux contrôles fiscaux et de l'entrée en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2006 d'une obligation déclarative incombant aux employeurs de salariés bénéficiant du régime de travailleur frontalier. Les contrôles et cette nouvelle obligation ont conduit de nombreux employeurs à appliquer systématiquement à leurs employés la retenue à la source sur salaire de l'ordre de 25 % prévue par le droit belge (*cf. supra*).

Ce prélèvement systématique d'une retenue a entraîné une baisse brutale des salaires nets perçus par certains frontaliers. Par ailleurs, les redressements subis par d'autres ont créé de fortes tensions au sein de la communauté des travailleurs frontaliers. Celle-ci a mobilisé les élus, tandis que la Fédération des entreprises belges faisait part au ministre belge de ses préoccupations.

(1) *Circulaires 14/01/04-1 (n° Ci.R.9.F/554.009-03 du 14 janvier 2004), 25 mai 2005 (n° 2005/0652-08/2005) et 11/08/06 (n°Ci.R.9.F/565.592 du 11 août 2006).*

Pour la partie belge, l'objectif de ce durcissement visait à la fois à lutter contre les domiciliations abusives et à faire pression sur la France pour qu'elle accepte de mettre un terme au régime. C'est ce processus qui a conduit à la signature du nouvel avenant.

2) ... le gouvernement français a sollicité l'ouverture d'une négociation

La révision globale d'une convention fiscale désormais ancienne, puisqu'elle lie la France et la Belgique depuis 1964, a été plusieurs fois entreprise sans jamais être achevée, depuis la fin des années 1970. La dernière tentative de renégociation complète remonte au début de l'année 2003, à l'initiative de la Belgique, dans le but avoué de mettre fin au régime frontalier, à l'instar de ce qui avait été fait avec les Pays-Bas en 2001 et avec l'Allemagne en 2002. Compte tenu du nombre important de points de divergence apparus lors de ces discussions, les deux délégations ne sont pas parvenues à s'accorder sur un texte. Elles ont donc interrompu les négociations suite à un dernier tour intervenu fin 2004.

La nouvelle négociation intervenue à partir de la fin 2006 a en revanche abouti au présent avenant. En voici les étapes, qui illustrent la difficulté de l'exercice.

- 22 août 2006 : l'administration fiscale française fait part de ses préoccupations sur la détérioration de la situation des travailleurs frontaliers résidant en France aux autorités belges et sollicite l'ouverture de discussion afin de définir d'un commun accord des modalités pratiques raisonnables de nature à permettre aux travailleurs frontaliers, de part et d'autre, de bénéficier effectivement des dispositions de la convention. Les autorités belges répondent favorablement le 19 septembre 2006.

- Décembre 2006 : rencontre entre les deux administrations qui montre que si les autorités belges sont disposées à apporter des assouplissements à l'application du régime des travailleurs frontaliers, elles exigent un double engagement de la part de la France :

- le versement d'une compensation financière ;
- l'abaissement du montant de retenue à la source sur les dividendes versés par des sociétés françaises aux actionnaires belges, personnes physiques, afin de compenser l'impact de la suppression de l'avoir fiscal, mécanisme qui leur était très favorable ⁽¹⁾.

(1) Mécanisme qui visait à empêcher la double imposition des dividendes, une première fois pour l'entreprise et une seconde fois dans les mains de l'actionnaire. Il a été supprimé en loi de finances initiale pour 2004 pour cause de distorsion entre résidents et non-résidents et à cause de l'avantage fiscal parfois très élevé qu'il procurait, généralement sans rapport aucun avec le faible risque pris les détenteurs d'actions.

S'agissant de la compensation financière, les autorités belges évoquent un manque à gagner résultant de l'imposition en France des travailleurs frontaliers de l'ordre de 260 millions d'euros. La France quant à elle évoque le chiffre de 1,5 % du montant brut des rémunérations versées aux travailleurs frontaliers, chiffre conforme à celui qui venait d'être décidé avec l'Allemagne et qui, sur la base d'un salaire moyen de 25 000 euros par an pour 25 000 frontaliers, se traduirait par une compensation de l'ordre de 10 millions d'euros. Écart abyssal...

- Février 2007 : nouvelle rencontre des autorités fiscales belges et françaises qui ne permet pas de trouver un accord, la partie belge évoquant une compensation comprise entre 30 et 57 millions d'euros.

- Mars 2007 : un accord de principe intervient entre les directeurs de cabinet des deux ministres pour une compensation de 25 millions d'euros.

- Juillet 2007 : un projet d'avenant est paraphé. Il garantit pour 25 ans le maintien du régime des travailleurs frontaliers aux salariés résidents en France qui en bénéficiaient au 31 décembre 2008. Il prévoit en outre des modalités précises d'application du régime ainsi que des dispositions relatives au règlement du passé et le versement d'une compensation financière d'un montant de 25 millions d'euros.

- 13 décembre 2007 : l'avenant est signé.

- Avril 2008 : la Partie belge exprime le souhait de modifier l'avenant dont la signature a mis au jour des conflits d'intérêts, les entreprises flamandes, principaux employeurs des frontaliers français, s'étant mobilisées pour défendre le maintien du régime des travailleurs frontaliers prévu par la convention fiscale applicable. Les autorités belges souhaitent en conséquence repousser au 31 décembre 2011 la suppression du régime des travailleurs frontaliers pour de nouveaux entrants au lieu du 31 décembre 2008.

- Mai 2008 : outre le report de la date de fermeture du régime, l'administration fiscale française demande et obtient la prise en compte des assouplissements souhaités par les représentants de travailleurs frontaliers et leurs élus (prise en compte de la situation des salariés perdant leur emploi, précisions quant aux intérimaires notamment) mais aussi une baisse du montant de la compensation financière versée par la France (par une révision de la méthode de réévaluation triennale).

- 25 juin 2008 : promulgation par les autorités belges d'une nouvelle circulaire belge qui retire de la liste des communes belges considérées comme frontalières aux fins d'application du régime des travailleurs frontaliers, les communes de Châtelet, Fleurus et Dentergem.

- Octobre 2008 : réintégration expresse dans la zone frontalière des trois communes en cause.

- 12 décembre 2008 : un nouvel avenant intégrant l'ensemble de ces modifications est signé.

B – Un contenu que la Partie belge a souhaité préciser dans la « loi d’assentiment »

1) Le nouvel avenant maintient le régime des travailleurs frontaliers résidents français pendant 25 ans en échange d’une compensation budgétaire

Le nouvel avenant organise, en insérant un « Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers » dans la convention du 10 mars 1964, la fin de l’actuel régime frontalier, tout en prévoyant des mesures transitoires particulièrement étendues pour les frontaliers « français » employés en Belgique. Il prévoit le versement par la France d’une compensation financière pendant la période transitoire de 22 ans s’étalant du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2033. Enfin, il permettra aux communes belges de percevoir les impositions communales sur les revenus professionnels des résidents de Belgique exonérés de l’impôt des personnes physiques en vertu de la Convention et de l’avenant.

Deux lectures sont possibles de l’avenant du 12 décembre 2008 :

– la Partie française tend à mettre en avant le maintien pour un quart de siècle – certes au prix d’une compensation budgétaire – d’un régime dérogatoire favorable aux résidents français, et qui était de plus en plus ouvertement menacé ;

– la Partie belge insiste sur la suppression de l’actuel régime frontalier, – certes au prix d’un régime transitoire pour les résidents français –, qui était bien trop coûteux et discriminatoire.

En vertu de l’**article 1^{er} de l’avenant**, dès l’entrée en vigueur de celui-ci, le régime frontalier – imposition exclusive dans l’État de résidence – ne s’appliquera plus que dans les cas expressément visés dans le « Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers » qu’insère l’**article 2 de l’avenant**.

Dans les cas non visés par le Protocole additionnel, les rémunérations des travailleurs salariés seront soumises aux règles générales énoncées à l’article 11, paragraphes 1 et 2, a) et b), de la Convention, comme cela ressort également du **paragraphe 8 du Protocole additionnel**. En d’autres termes, ces rémunérations seront imposables dans l’État contractant où est exercée l’activité au titre de laquelle elles sont payées, sous réserve de l’application de la « règle des 183 jours » (article 11, paragraphe 2, a)) et des règles particulières relatives aux rémunérations des personnes employées dans le secteur du transport (article 11, paragraphe 2, b)). Ces stipulations, qui figurent dans la Convention depuis sa conclusion en 1964, ne sont pas modifiées par l’avenant (*cf. supra* le tableau récapitulatif).

Votre Rapporteur veut par ailleurs rappeler que, comme c’est déjà le cas actuellement, le régime frontalier prévu par le nouveau Protocole ne s’applique pas aux revenus régis par d’autres dispositions de la Convention, mais uniquement aux rémunérations des travailleurs salariés du secteur privé et aux rémunérations des travailleurs salariés des personnes morales de droit public se livrant à une activité industrielle ou commerciale.

En vertu du **paragraphe 1 du Protocole additionnel**, sont susceptibles de relever du régime frontalier (imposition exclusive dans l'État de résidence) les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant :

– qui exerce son activité salariée dans la zone frontalière de l'autre État contractant ;

– et qui n'a un foyer permanent d'habitation que dans la zone frontalière du premier État.

Ces stipulations sont identiques à celles qui figurent dans l'actuelle Convention telle que modifiée par l'avenant de 1999, à une exception près. Alors que le texte actuel de la Convention prévoit que le frontalier doit avoir « *son* » foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière de son État de résidence, le nouveau texte exige expressément qu'il s'agisse de son *seul* foyer permanent d'habitation. À compter de l'entrée en vigueur du nouvel avenant, un travailleur exerçant son activité dans la zone frontalière belge qui aura un foyer permanent d'habitation en Belgique sera donc *de facto* exclu du bénéfice du régime frontalier.

Cette nouvelle rédaction permettra à l'administration fiscale belge de lutter plus efficacement contre les abus consistant pour certains résidents de Belgique employés dans la zone frontalière belge à se domicilier fictivement dans la zone frontalière française afin d'éviter frauduleusement de payer leurs impôts en Belgique. Ce point est si important pour la Partie belge que le projet de loi d'assentiment comporte un certain nombre de précisions concernant la manière dont il y a lieu de comprendre la notion de foyer permanent d'habitation (*cf. infra*).

La zone frontalière des États contractants est définie au **paragraphe 2 du Protocole additionnel**. Celui-ci reprend la définition contenue dans la Convention, telle que modifiée par l'avenant de 1999. Le paragraphe 2 précise en outre que toutes les autres communes qui étaient considérées comme incluses dans la zone frontalière pour l'application de l'article 11, paragraphe 2, c), de la Convention en vigueur au 1^{er} janvier 1999 sont également considérées comme comprises dans la zone frontalière de la France ou de la Belgique, selon le cas. Cette dernière précision vise à maintenir dans la zone frontalière de la Belgique certaines communes qui en étaient exclues par l'avenant de 1999, sans que cela ait été voulu par la France ou la Belgique.

En effet, la fixation stricte à 20 kilomètres de la largeur de la zone frontalière par l'avenant du 8 février 1999 a rendu impossibles d'éventuels aménagements permis par un règlement européen de 1964, jusque-là applicable. De sorte que, lorsqu'en 2008, l'administration a constaté que les communes de Châtelet, Fleurus et Dentergem étaient éloignées de plus de 20 kilomètres de la frontière franco-belge, elle a été contrainte de sortir ces trois communes de la zone frontalière.

Mais compte tenu, d'une part, du fait qu'il s'agissait d'une situation qui perdurait depuis 1965 et que le texte de l'avenant de 1999 ne reflétait ni la volonté des gouvernements belge et français ni la volonté des législateurs belge et français et compte tenu, d'autre part, de la bonne foi des contribuables concernés et des conséquences très dommageables pour ceux-ci, il a été décidé de revenir à la situation prévalant avant l'entrée en vigueur de l'avenant de 1999 et d'inclure à nouveau dans la zone frontalière belge les communes de Châtelet, Fleurus et Dentergem à la faveur du présent avenant.

Le régime frontalier tel qu'il est prévu par les dispositions actuelles de la Convention pénalisant fortement, on l'a vu, les frontaliers « belges », le **paragraphe 3 du Protocole additionnel** supprime ce désavantage en prévoyant expressément que les rémunérations perçues à compter du 1^{er} janvier 2007 au titre d'une activité salariée exercée dans la zone frontalière française par les personnes ayant leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière belge ne sont plus soumises au régime frontalier mais à l'imposition en France, sous réserve de l'application de la « règle des 183 jours » et des règles particulières relatives aux personnes employées dans le secteur du transport.

En ce qui concerne les résidents de la zone frontalière française qui exercent leur activité dans la zone frontalière de la Belgique, le régime prévu par le Protocole additionnel s'échelonne sur trois phases successives. Un régime particulier est par ailleurs prévu pour les travailleurs frontaliers saisonniers.

- **Les années 2003 à 2008**

Le **paragraphe 4, a) du Protocole additionnel** vise, conformément à la demande de la Partie française, à résoudre les litiges nés des redressements que l'administration belge a effectués pour exclure nombre de frontaliers « français » du bénéfice du régime dérogatoire, en remontant jusqu'à l'année 2003. Pour bénéficier du régime frontalier au titre de ses rémunérations perçues au cours des années 2003 à 2008, un travailleur doit :

- avoir son seul foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française ;
- et exercer son activité salariée dans la zone frontalière belge sans sortir plus de 45 jours de cette zone dans l'exercice de cette activité.

Le Protocole additionnel introduit donc dans le régime frontalier, avec effet au cours des années 2003 à 2008, une tolérance qui n'existe pas en vertu du texte actuel de la Convention.

- **Les années 2009 à 2011**

En vertu du **paragraphe 4, b), du Protocole additionnel**, le régime frontalier s'applique aux rémunérations perçues au cours des années 2009 à 2011 par les travailleurs :

– ayant leur seul foyer permanent d’habitation dans la zone frontalière française ;

– et n’exerçant pas leur activité salariée plus de 30 jours par année civile en dehors de la zone frontalière belge.

Le régime n’est pas applicable aux travailleurs ayant leur foyer permanent d’habitation en Belgique au 31 décembre 2008. Un travailleur qui sera dans ce cas ne pourra plus entrer dans le régime frontalier.

Cette disposition permet donc aux entreprises exerçant leur activité dans la zone frontalière belge de continuer à engager des résidents de France sous couvert du régime frontalier jusqu’au 31 décembre 2011, tout en bloquant à la date du 31 décembre 2008 l’émigration fiscale vers la zone frontalière française des résidents de Belgique employés dans la zone frontalière belge.

• **Les années 2012 à 2033**

En vertu du **paragraphe 5 du Protocole additionnel**, seront seuls susceptibles de continuer à bénéficier du régime frontalier pour l’imposition des rémunérations perçues à compter du 1^{er} janvier 2012, les travailleurs qui bénéficieront à bon droit de ce régime à la date du 31 décembre 2011, c’est-à-dire ceux qui n’avaient pas leur foyer permanent d’habitation en Belgique au 31 décembre 2008 et qui, à la date du 31 décembre 2011 :

– auront leur seul foyer permanent d’habitation dans la zone frontalière française ;

– et exerceront leur activité salariée dans la zone frontalière belge, sans en être sorti plus de 30 jours dans l’exercice de cette activité au cours de l’année 2011.

Les résidents de France qui commenceront à exercer une activité salariée dans la zone frontalière belge à partir du 1^{er} janvier 2012 ne pourront donc plus bénéficier du régime frontalier et seront, en principe, imposables en Belgique sur les rémunérations tirées de cette activité.

Il est toutefois prévu au **4^e alinéa du paragraphe 5** que les travailleurs ayant leur foyer permanent d’habitation dans la zone frontalière française mais ayant perdu leur emploi dans la zone frontalière belge au 31 décembre 2011 et qui justifieront de trois mois d’activité dans cette même zone au cours de l’année 2011 seront également susceptibles de continuer à bénéficier du régime frontalier s’ils retrouvent un emploi dans la zone frontalière belge. Cette stipulation vise à ne pas exclure du bénéfice du régime les cas particulièrement malheureux de personnes ayant exercé pendant au moins trois mois au cours de l’année 2011 une activité salariée dans la zone frontalière belge, et au chômage au 31 décembre 2011, qui ne rempliront donc pas à cette date la condition relative à l’exercice de l’activité dans la zone frontalière belge.

Les résidents de France qui rempliront les conditions mentionnées ci-dessus pourront continuer à bénéficier du régime frontalier pendant une période de 22 ans s'ouvrant le 1^{er} janvier 2012. En d'autres termes, les rémunérations qu'ils percevront au cours de cette période de 22 ans continueront à être exclusivement imposables en France, pour autant qu'ils respectent les trois conditions suivantes :

– conserver leur seul foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française ;

– continuer à exercer de manière ininterrompue leur activité salariée dans la zone frontalière belge ;

– ne pas sortir plus de 30 jours par année civile de la zone frontalière belge dans l'exercice de leur activité.

L'exposé des motifs du projet de loi d'assentiment présenté au Sénat belge explique clairement le choix d'une longue période transitoire :

« Étant donné la différence de niveau d'imposition entre la France et la Belgique, une suppression pure et simple du régime frontalier aurait entraîné pour les frontaliers " français " une perte de revenus brutale et, dans certains cas, dramatique, susceptible, par exemple, de rendre très difficile, voire impossible, pour un ménage à revenu peu élevé, le maintien du remboursement de l'emprunt hypothécaire contracté pour acquérir le logement familial. Des situations de l'espèce ne sont pas du tout exceptionnelles, comme l'ont montré les troubles sociaux survenus dans le Nord de la France au début des années nonante, lorsque la suppression du régime frontalier a été évoquée publiquement pour la première fois et comme le montrent encore les nombreuses interventions épistolaires et autres des frontaliers et de leurs associations.

« Le souci, du côté belge comme du côté français, d'éviter des drames sociaux a donc incité à prévoir une longue période transitoire pendant laquelle les frontaliers " français " pourront continuer à bénéficier du régime frontalier, pour autant qu'ils répondent à certaines conditions. »

Le **paragraphe 6 du Protocole additionnel** instaure un régime particulier pour les saisonniers, alors que la convention actuelle est muette sur ce point, mais qu'elle a néanmoins pour conséquence d'exclure les travailleurs saisonniers du bénéfice du régime frontalier du fait du caractère temporaire de leur activité.

Le nouvel avenant contient des stipulations permettant de faire bénéficier les travailleurs frontaliers saisonniers du régime des frontaliers. Il s'agit de personnels de renfort et d'intérimaires dont la durée de l'activité exercée dans la zone frontalière belge ne pourra excéder 90 jours par année civile. Ces saisonniers pourront sortir de la zone frontalière sans remise en cause du régime dans la limite d'un nombre de jours plafonné à 15 % du total de jours travaillés.

Le **paragraphe 7 du Protocole additionnel** énonce un certain nombre de principes détaillés en vue du calcul de cette limite de 30 jours, en deux volets : d'une part, le principe selon lequel une fraction de journée de sortie compte pour un jour entier, et d'autre part, neuf exceptions au principe qui sont autant de circonstances exceptionnelles.

Le **paragraphe 9 du Protocole additionnel** prévoit expressément que le respect de la limite en matière de sorties de zone devra être attesté chaque année par l'employeur. Là encore, le projet de loi belge d'assentiment à l'avenant impose par ailleurs, à l'employeur comme aux travailleurs, un certain nombre d'obligations complémentaires destinées à permettre un contrôle efficace du respect de ces conditions, et il définit les sanctions auxquelles s'exposera l'employeur ou le travailleur qui contreviendra à ces obligations (*cf. infra*).

L'**article 3 de l'avenant** permettra aux communes belges de percevoir leurs « additionnels communaux » sur les revenus professionnels de leurs résidents qui sont imposables en France en vertu de la Convention et de l'avenant.

Cette stipulation, analogue à celle qui figure dans la Convention belgo-néerlandaise du 5 juin 2001 ainsi que dans la plupart des conventions récemment conclues par la Belgique, ne concerne donc pas seulement les travailleurs frontaliers « belges » qui deviennent imposables en France en vertu de l'avenant mais également tous les autres résidents de Belgique – qu'ils résident dans la zone frontalière ou en dehors de celle-ci – dont les revenus professionnels étaient déjà imposables en France en vertu de la Convention. Cette disposition est applicable aux revenus professionnels de toute nature et non pas seulement aux rémunérations des travailleurs salariés.

L'avenant aura dès lors un effet bénéfique sur les finances des communes belges, notamment celles situées dans la zone frontalière avec la France, et mettra un terme à une situation dans laquelle une partie parfois importante de la population bénéficiait des infrastructures et services communaux sans participer pleinement à leur financement. Le texte précise que cette disposition est applicable à partir du 1^{er} janvier 2009.

Enfin, l'**article 4 de l'avenant** précise les modalités de la compensation financière consentie par la France en contrepartie du maintien du régime des travailleurs résidant en France et de la perte d'impôt sur le revenu corrélative subie par la Belgique sur les salaires des résidents de France exerçant leur activité en Belgique.

Cette compensation annuelle, dont le montant initial forfaitaire est de 25 millions d'euros, fera l'objet d'une première révision en 2014, puis tous les trois ans, par application d'un ratio entre le montant global des salaires bruts perçus l'année n et le montant global des salaires bruts perçus en 2011. Cette révision ne pourra être opérée qu'à la baisse.

S'agissant de l'évaluation du montant de la compensation financière, votre Rapporteur rappelle que c'est au prix d'intenses discussions portant notamment sur le nombre de personnes concernées, que le montant de la compensation financière a pu être fixé à 25 millions d'euros seulement.

Quant aux modalités de versement de cette compensation, l'article 4 de l'avenant prévoit que la compensation est versée chaque année civile, le premier versement étant effectué fin 2012. Par analogie avec la procédure utilisée pour le versement de la compensation à la Suisse, le chef de service du département comptable ministériel procédera, sur les crédits du programme budgétaire 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*, au virement du montant de la compensation. Votre Rapporteur indique à titre d'illustration que le montant prévu pour ce poste de dépenses en projet de loi de finances pour 2010 est reconduit à 170 millions d'euros ; signalons que les crédits de ce programme sont évaluatifs.

*

L'avenant signé le 12 décembre 2008 permet aux entreprises de la zone frontalière belge de continuer à engager des résidents de la zone frontalière française sous couvert du régime frontalier jusqu'à la fin de l'année 2011, le terme de la période transitoire restant fixé au 31 décembre 2033. Toutefois, le but étant d'éviter le risque d'une pénurie de main-d'œuvre en Belgique et non de permettre aux résidents de Belgique employés dans la zone frontalière belge d'émigrer vers la zone frontalière française pour échapper à l'impôt belge, les personnes ayant leur foyer permanent d'habitation en Belgique au 31 décembre 2008 ne pourront plus entrer dans le régime frontalier après cette date.

Le nouvel avenant laisse donc la possibilité aux entreprises concernées, non seulement de conserver une grande partie du personnel actuellement en service sous couvert du régime frontalier jusqu'à la fin de l'année 2033, mais aussi de recruter jusqu'à la fin de l'année 2011 de nouveaux travailleurs résidents de France qui bénéficieront également de ce régime jusqu'en 2033. Ce délai supplémentaire permettra également à la Belgique de prendre des mesures, notamment en matière de mobilité interrégionale, afin de favoriser l'engagement par les entreprises belges de la zone frontalière de demandeurs d'emploi résidents de Belgique.

On peut penser que la suppression du régime frontalier n'empêchera pas forcément les entreprises de la zone frontalière de continuer à recruter des résidents de France. En effet, les régions du Nord de la France connaissent un taux de chômage assez élevé. D'autre part, même s'il est important, le fait d'être imposable en France ne constitue qu'un des éléments qui rendent l'emploi en Belgique attractif pour les frontaliers « français ». Comme votre Rapporteur l'a indiqué plus haut, les salaires bruts payés par les entreprises belges sont généralement plus élevés que les salaires français et les cotisations sociales belges sont inférieures aux cotisations sociales françaises. Il devrait donc toujours être intéressant pour les demandeurs d'emploi français de venir chercher du travail en Belgique.

On peut également penser que, au cours des prochaines années, le niveau d'imposition des revenus du travail en Belgique – en particulier des bas et moyens salaires – devra être revu à la baisse, ce qui aura pour effet de rendre un régime tel que le régime frontalier moins attractif.

2) Les débats parlementaires en Belgique ont souligné l'acuité de la question

- Votre Rapporteur s'est penché sur le projet de loi belge relatif à l'avenant qui comporte, à côté des dispositions habituelles portant assentiment à une convention, un certain nombre de dispositions en vue de permettre l'exécution de cet avenant.

Les abus constatés dans l'application du régime frontalier entraînant pour la Belgique un manque à gagner, le projet de loi s'efforce d'y mettre un terme et de veiller à ce que le régime frontalier ne soit plus appliqué qu'aux personnes qui réunissent effectivement les conditions requises. Il comporte à cette fin plusieurs dispositions de précision et de contrôle.

Ainsi, l'article 3 du projet de loi précise le sens de certaines notions essentielles pour l'application du régime frontalier, telles que le foyer permanent d'habitation ou l'exercice effectif de l'activité salariée. Les articles 4 et 5 énumèrent un certain nombre d'obligations auxquelles les travailleurs concernés et leurs employeurs devront se soumettre afin de donner à l'administration les moyens de vérifier que le régime est appliqué correctement. L'article 6 mentionne les sanctions applicables en cas de non-respect de ces obligations.

Enfin, l'article 7 du projet de loi comporte une disposition qui permet, en dehors des délais prévus par le Code des impôts sur les revenus 1992, les dégrèvements d'impôts résultant de l'application des dispositions de l'avenant.

Par ailleurs, la Belgique s'est engagée à suspendre l'application des circulaires interprétant strictement le régime frontalier jusqu'à l'entrée en vigueur de l'avenant. En vertu de ces circulaires, un travailleur frontalier qui exerce une seule journée de son activité hors de la zone frontalière perd le bénéfice du régime fiscal des travailleurs frontaliers.

Enfin, le projet de loi belge précise qu'un délai de 6 mois minimum à compter de la publication de l'avenant sera ouvert aux contribuables pour demander le remboursement des impôts établis contrairement aux dispositions de l'avenant.

La France n'a pas été consultée sur le projet de loi d'accompagnement, ni par l'administration, ni par le Conseil d'État belge, qui a cependant veillé de lui-même à ce que ce projet ne prive pas la Partie française de ses droits : « [...] *une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale*

par voie d'autorité ; pareille convention étant, par nature, issue de la volonté des hautes parties contractantes, l'une de ces parties ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative. »

- Les critiques exprimées au cours des débats au Parlement belge, en particulier au Sénat, ont essentiellement porté sur la durée de la période d'extinction du dispositif – souvent jugée trop longue – et sur le montant de la compensation annuelle versée par la Partie française – fréquemment considéré comme beaucoup trop faible.

Traduisant néanmoins une forme de soulagement général devant la conclusion d'un avenant signé au terme de négociations difficiles, le Parlement belge a rapidement adopté le « *projet de loi portant assentiment à et exécution de l'avenant* » : le Sénat l'a fait le 5 mars 2009 et la Chambre des représentants le 26 mars suivant, la loi étant promulguée le 7 mai. Le 16 juin dernier, le ministre belge des Affaires étrangères a même été interpellé à la Chambre sur l'état d'avancement de la procédure de ratification en France.

Votre Rapporteur estime qu'il est temps de répondre à cette interpellation en autorisant la ratification d'un texte équilibré qui sécurise pour 25 ans le régime fiscal franco-belge des travailleurs frontaliers.

CONCLUSION

D'une négociation délicate, le Gouvernement français a réussi à sortir par le haut : selon les informations recueillies par votre Rapporteur, l'avenant dont le présent projet de loi autorise l'approbation contribue à sécuriser l'emploi de quelque 31 000 frontaliers de France – résidant dans le Nord-Pas-de-Calais, en Picardie, en Champagne-Ardenne et en Lorraine – qui exercent une activité salariée en Belgique. Au demeurant, les conventions fiscales conclues par la France avec l'Allemagne, l'Italie, la Suisse et l'Espagne prévoient également un régime des travailleurs frontaliers permettant l'imposition des rémunérations des intéressés dans leur État de résidence.

Votre Rapporteur note à cet égard que l'article 293 (deuxième tiret) du Traité instituant la Communauté européenne, dans sa version antérieure à l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne, invite expressément les États membres à entamer des négociations entre eux, en tant que de besoin, en vue d'éliminer la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Le présent avenant entre dans le cadre de cette mission, qui pourtant ne figure plus en toutes lettres dans le Traité « version Lisbonne ».

On sait que les États membres ont conservé leurs compétences fiscales à l'égard des impôts directs, même si la Communauté européenne dispose d'une compétence concurrente de principe en vertu de l'article 94 du Traité (devenant l'article 115 avec le Traité de Lisbonne). Le Conseil, statuant à l'unanimité, arrête, en effet, des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Jusqu'à présent, cette compétence concurrente n'a été mise en œuvre que de manière très limitée et dans des domaines restreints.

Dès lors, à l'heure où la prochaine entrée en vigueur du Traité de Lisbonne donne un nouvel élan au rapprochement des législations des États membres, votre Rapporteur, tout en vous demandant d'approuver l'avenant à la convention fiscale bilatérale objet du présent projet de loi, estime que se trouve de nouveau posée à cette occasion la pertinence d'une application strictement nationale du droit fiscal : il s'agit en l'occurrence de deux États membres d'un même marché intérieur et d'un même espace de libre circulation des personnes.

À quand, par conséquent, une discussion sérieuse sur la mise en place de ce que M. Alain Lamassoure appelle le « troisième régime », c'est-à-dire la possibilité pour les citoyens européens de choisir, en lieu et place de l'un ou l'autre de deux régimes purement nationaux, un régime européen à même de concrétiser l'ambition d'une citoyenneté européenne ?

EXAMEN EN COMMISSION

La Commission examine le présent projet de loi au cours de sa réunion du mercredi 18 novembre 2009.

Après l'exposé du Rapporteur et suivant ses conclusions, la Commission *adopte* sans modification le projet de loi (n^o 1851 rectifié).

*

* *

La Commission vous demande donc d'*adopter*, dans les conditions prévues à l'article 128 du Règlement, le présent projet de loi dans le texte figurant en annexe du présent rapport.

ANNEXE

TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES

Est autorisée l'approbation de l'avenant à la convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, et dont le texte est annexé à la présente loi.