



15 novembre 2013

---

## **Imposition à la source des frontaliers. Reversement des recettes fiscales**

Rapport du Conseil fédéral donnant suite au postulat Meinrado Robbiani 11.3607 du 16 juin 2011

---

# Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1</b>	<b>Le mandat</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2</b>	<b>L'imposition du travailleur salarié en fiscalité internationale</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3</b>	<b>Le travailleur frontalier et l'élimination de la double imposition</b> .....	<b>3</b>
1.3.1	La notion de travailleur frontalier – aperçu général .....	3
1.3.2	La Suisse et les pays voisins .....	4
<b>2</b>	<b>Les différentes solutions en matière d'imposition à la source des frontaliers et de versement compensatoire</b> .....	<b>4</b>
<b>2.1</b>	<b>En général</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>Les solutions</b> .....	<b>5</b>
2.2.1	Allemagne .....	5
2.2.1.1	Base légale.....	5
2.2.1.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	5
2.2.1.3	Imposition et versement compensatoire.....	6
2.2.1.4	Réciprocité.....	6
2.2.2	Autriche.....	6
2.2.2.1	Base légale.....	6
2.2.2.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	6
2.2.2.3	Imposition et versement compensatoire.....	6
2.2.2.4	Réciprocité.....	7
2.2.3	France (pour les cantons BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU).....	7
2.2.3.1	Base légale.....	7
2.2.3.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	7
2.2.3.3	Imposition et versement compensatoire.....	7
2.2.3.4	Réciprocité.....	7
2.2.4	France (pour le canton de GE) .....	8
2.2.4.1	Base légale.....	8
2.2.4.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	8
2.2.4.3	Imposition et versement compensatoire.....	8
2.2.4.4	Réciprocité.....	8
2.2.5	Italie .....	8
2.2.5.1	Base légale.....	8
2.2.5.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	9
2.2.5.3	Imposition et versement compensatoire.....	9
2.2.5.4	Réciprocité.....	9
2.2.6	Liechtenstein.....	9
2.2.6.1	Base légale.....	9
2.2.6.2	Définition de l'expression « travailleur frontalier » .....	9
2.2.6.3	Imposition et versement compensatoire.....	9
2.2.6.4	Réciprocité.....	10
<b>2.3</b>	<b>Conclusion intermédiaire</b> .....	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>Evolutions possibles dans les règles bilatérales sur l'imposition des travailleurs frontaliers</b> .....	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Possibilités de compensation en faveur de certains cantons</b> .....	<b>11</b>
<b>5</b>	<b>Conclusion</b> .....	<b>11</b>
<b>Annexe</b>	.....	<b>13</b>

# 1 Introduction

## 1.1 Le mandat

Le postulat 11.3607 du Conseiller national Meinrado Robbiani (Imposition à la source des frontaliers. Reversement des recettes fiscales) invitait le Conseil fédéral à rédiger un rapport succinct dans lequel il présenterait au Parlement de manière synoptique les différents accords réglant l'imposition à la source des frontaliers, ainsi que les perspectives d'évolution possible de ces accords. Enfin, le Conseil fédéral était aussi invité à proposer les mesures de compensations envisageables pour les cantons qui doivent reverser une part plus importante des recettes fiscales.

Le Conseil fédéral s'est déclaré prêt à accepter le postulat le 24 août 2011. Le Conseil national l'a adopté le 30 septembre 2011.

## 1.2 L'imposition du travailleur salarié en fiscalité internationale

La règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées codifiée dans le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après Modèle OCDE), reprise par la Suisse, prévoit que ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés.

L'Etat de résidence du travailleur salarié garde le droit d'imposer les revenus tirés de l'activité salariée. Néanmoins, afin d'éviter une double imposition, il doit accorder une imputation ordinaire des impôts payés dans l'Etat d'exercice de l'activité salariée ou prévoir une exonération.

Les Conventions contre les doubles impositions limitent le droit d'imposer des Etats contractants, mais ne créent jamais de base légale pour une imposition si un tel droit n'est pas prévu en droit interne (effet négatif des conventions contre les doubles impositions). En particulier, il est possible qu'un Etat renonce à l'imposition d'un revenu d'activité salariée exercée sur son territoire en raison d'une clause de son droit interne ou d'une règle spéciale bilatérale (par ex. des accords spécifiques en matière d'imposition des travailleurs frontaliers).

Le commentaire du Modèle OCDE indique qu'aucune règle pour les travailleurs frontaliers n'a été prévue dans le Modèle « car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés ».

## 1.3 Le travailleur frontalier et l'élimination de la double imposition

### 1.3.1 La notion de travailleur frontalier – aperçu général

S'agissant des travailleurs frontaliers salariés (ci-après travailleurs frontaliers) exerçant une activité lucrative en Suisse, il convient de distinguer entre les travailleurs frontaliers relevant de l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté eu-

ropéenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (RS 0.142.112.681 ; ci-après ALCP) de ceux relevant plus spécifiquement de solutions bilatérales conclues avec les pays frontaliers de la Suisse en relation avec les conventions contre les doubles impositions.

Selon l'ALCP (Art. 7 al. 1 de l'Annexe 1), est un travailleur frontalier "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".

A la différence de l'ALCP, les solutions bilatérales retenues par la Suisse avec les Etats frontaliers voisins ne prévoient pas en principe le séjour semainier mais se fondent sur l'obligation du retour quotidien en règle générale au domicile principal.

L'art. 21 al. 1 ALCP prévoit que "les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les Etats membres de la Communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions du présent accord. En particulier les dispositions du présent accord ne doivent pas affecter la définition du travailleur frontalier selon les accords de double imposition". Il en va de même selon l'art. 19 al. 1 de l'annexe K de la Convention instituant l'Association européenne de Libre-échange (Convention AELE ; RS 0.632.31).

### **1.3.2 La Suisse et les pays voisins**

La Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions (ci-après CDI) avec une très grande majorité d'Etats membres de l'Union Européenne (ci après UE) et de l'AELE. Néanmoins, des règles spéciales quant à l'imposition des travailleurs non-résidents qui dérogent à la règle générale sont prévues avec les cinq Etats voisins. Ceci découle en principe du fait que la main-d'œuvre provenant de ces pays est la seule en mesure de regagner quotidiennement le domicile et donc de générer des charges supplémentaires à l'Etat de résidence par rapport à des gens qui rentrent avec une fréquence moindre à leur domicile. Ces règles spéciales ont été conclues dans un contexte historique antérieur à l'entrée en vigueur de l'ALCP (1<sup>er</sup> juin 2002), époque où la Suisse réglait la situation par l'octroi d'un permis spécifique.

## **2 Les différentes solutions en matière d'imposition à la source des frontaliers et de versement compensatoire**

### **2.1 En général**

Le commentaire du Modèle OCDE indique qu'il est préférable que des solutions *ad hoc* soient trouvées en matière d'imposition des travailleurs frontaliers afin de prendre en compte les conditions locales. Chaque région ou canton a des particularités qui relèvent de ces conditions locales. C'est pour cette raison que déjà en 1910, avec la France (imposition dans l'Etat de domicile), ou en 1931/1959, avec l'Allemagne (imposition dans l'Etat de domicile également), la Suisse a négocié des règles d'imposition des travailleurs frontaliers qui prenaient en compte les spécificités de ce genre de main d'œuvre, par rapport aux autres travailleurs, ainsi que les conditions socioéconomiques.

Parmi les arguments généralement invoqués pour une imposition des travailleurs frontaliers

différente de celle des autres travailleurs non-résidents, les coûts générés pour les collectivités publiques respectives des deux Etats jouent un rôle déterminant. Il est en effet évident que la personne qui parcourt chaque jour des kilomètres pour se déplacer de son domicile dans un Etat à son lieu de travail dans un autre Etat, engendre des coûts au niveau de la gestion des infrastructures qui doivent être partagés équitablement entre ces deux Etats. Lors du changement du système d'imposition des travailleurs frontaliers en application de l'art. 15 de la convention du 11 août 1971 entre la Suisse et l'Allemagne contre les doubles impositions intervenu en 1993, un des arguments invoqués par la partie suisse était bien que « les cantons doivent consentir des frais d'infrastructure importants occasionnés par les frontaliers » (FF 1993 I 1417). Le même argument avait été soulevé par les négociateurs suisses lors de la révision de la CDI avec l'Autriche en 1992 (FF 1994 II 1417), afin d'augmenter le droit d'imposition revenant à la Suisse (de 1% à 3%). C'est pour cette raison que dans les années '80 du siècle dernier un certain nombre de cantons suisses a demandé de renégocier l'imposition des frontaliers français, qui, à cette époque, étaient imposés uniquement dans l'Etat de domicile, afin de prévoir un partage fiscal ou financier entre la France et la Suisse. D'autre part, il faut aussi considérer que le travailleur frontalier aura un impact plus grand sur les services de l'Etat de résidence comparé à une personne qui ne rentre qu'occasionnellement dans l'Etat de résidence (infrastructures socio-sanitaires, sportives et de loisirs, écoles, aménagements urbain et routier, etc.).

Historiquement, ce partage des ressources a été fait par le biais d'une répartition des recettes fiscales, par le prélèvement d'un pourcentage sur les salaires bruts ou par un droit d'imposition restreint en faveur de l'Etat du domicile fiscal. Ces divers systèmes d'imposition des frontaliers et des méthodes de compensation rendent très difficile une comparaison entre les différentes solutions.

L'évolution des moyens de transport ainsi que l'entrée en vigueur de l'ALCP n'ont en principe pas modifié le besoin de partage des ressources. En effet, les dispositions en matière de frontaliers restent applicables uniquement aux travailleurs qui rentrent, en règle générale, quotidiennement à leur domicile et qui continuent donc à engendrer des coûts sur les infrastructures des deux côtés de la frontière.

Une vue d'ensemble synthétique des différentes solutions convenues par la Suisse en matière d'imposition des travailleurs frontaliers et des versements compensatoires y relatifs est présentée ci-après. L'annexe à ce rapport présente un tableau de comparaison synoptique.

## **2.2 Les solutions**

### **2.2.1 Allemagne**

#### **2.2.1.1 Base légale**

La convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.913.62 ; ci-après CDI-D) règle à l'art. 15a la question de l'imposition des travailleurs frontaliers.

#### **2.2.1.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »**

Le travailleur frontalier doit en principe regagner chaque soir son domicile. Pour une occupation sur l'entier de l'année civile, un total de 60 nuitées hors du domicile pour raisons professionnelles est admis. En outre, la résidence doit être prouvée par une attestation officielle

des autorités fiscales compétentes de l'Etat de résidence.

### **2.2.1.3 Imposition et versement compensatoire**

La convention prévoit que le pays dans lequel le travail est exécuté peut prélever un impôt à la source sur les rémunérations qui ne doit pas dépasser 4,5 % de leur montant brut.

Le pays de résidence procède également à l'imposition. Pour éviter la double imposition, l'Allemagne octroie un crédit d'impôt ordinaire à hauteur de l'impôt payé en Suisse. La Suisse quant à elle réduit d'un cinquième le montant brut des rémunérations lors de la fixation de l'assiette de l'impôt. Cette méthode, facilement praticable, permet d'obtenir un impôt correspondant à peu près au montant qu'un contribuable aurait à acquitter si l'ensemble de ses rémunérations salariales était imposé en Suisse.

Avant les changements apportés par le protocole de modification de 1993, la CDI-D prévoyait à l'art. 15 que les travailleurs résidents dans la zone frontalière étaient uniquement imposables dans l'Etat de résidence.

### **2.2.1.4 Réciprocité**

La réciprocité est prévue.

## **2.2.2 Autriche**

### **2.2.2.1 Base légale**

La convention conclue le 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.916.31; ci-après CDI-A) ne prévoit désormais plus – depuis 2006 – de règles spéciales en matière de travailleurs frontaliers. Néanmoins, une compensation financière en faveur de l'Autriche pour tout résident autrichien employé en Suisse est prévue au paragraphe 4 du protocole final à la CDI-A.

### **2.2.2.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »**

La réglementation relative aux frontaliers a été supprimée par le protocole de modification du 21 mars 2006. La CDI-A ne contient donc plus de règles spéciales en matière de frontaliers, mais désormais une règle générale qui vaut pour tous les résidents d'Autriche exerçant une activité lucrative salariée en Suisse.

### **2.2.2.3 Imposition et versement compensatoire**

L'art. 15 de la CDI-A suit la règle générale de l'imposition dans l'Etat du lieu de travail, c'est-à-dire dans le canton suisse concerné. L'Autriche garde toutefois le droit de prélever un impôt sur ces revenus et, pour éviter la double imposition, applique la méthode de l'imputation (art. 23 CDI-A). Elle bénéficie également d'un versement compensatoire à hauteur de 12,5 %, calculé sur les recettes fiscales suisses provenant de l'imposition des revenus du travail salarié (au sens de l'art. 15 par. 1 CDI-A) de tous les résidents d'Autriche. La compensation est versée par tous les cantons suisses en faveur de l'Etat central autrichien.

Avant l'entrée en vigueur du protocole de modification de 2006, la Suisse avait un droit d'imposition limité (1 % jusqu'en 1995, 3 % après) des frontaliers autrichiens ; l'Autriche avait le droit d'imposer les frontaliers mais devait imputer l'impôt limité suisse. Suite à l'abolition de l'exception en matière d'imposition des frontaliers, la Suisse a le droit d'imposer tout résident

autrichien selon ses barèmes cantonaux ordinaires d'impôt à la source. De ce fait, l'Autriche, étant désormais tenue d'imputer l'impôt suisse, aurait vu ses recettes fiscales diminuer considérablement. Pour cette raison, il a été convenu d'une compensation financière qui visait à diminuer, au moins en partie, les pertes de recettes fiscales pour l'Autriche suite au nouveau système.

#### **2.2.2.4 Réciprocité**

Aucune compensation financière correspondante n'est prévue en faveur de la Suisse. Le protocole final à la CDI-A indique néanmoins au paragraphe 4 que si la proportion des frontaliers devait considérablement évoluer, la question d'une compensation fiscale bilatérale devra être négociée. Pour l'heure, le nombre des frontaliers résidant en Suisse et travaillant en Autriche reste négligeable.

### **2.2.3 France (pour les cantons BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)**

#### **2.2.3.1 Base légale**

L'art. 17 al. 1 de la convention 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 ; ci-après CDI-F), contient aussi la règle générale en matière d'imposition des revenus d'une activité lucrative dépendante. L'art. 17 al. 4 réserve néanmoins les dispositions de l'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, qui font partie intégrante de la convention précitée. Le Conseil fédéral suisse a conclu cet accord agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura. Cet accord a été approuvé par les parlements de ces cantons, sauf en Valais où le peuple a dû se prononcer.

#### **2.2.3.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »**

L'expression « travailleur frontalier » désigne toute personne résidente d'un Etat qui exerce une activité salariée dans l'autre Etat auprès d'un employeur établi dans cet autre Etat et qui retourne, en règle générale, chaque jour dans l'Etat dont elle est résidente. En pratique, un total de 45 nuitées par année hors de l'Etat du domicile est admis, ce qui correspond à environ une nuitée par semaine de travail. En outre, la résidence doit être prouvée par une attestation officielle des autorités fiscales compétentes de l'Etat de résidence.

#### **2.2.3.3 Imposition et versement compensatoire**

L'imposition du salaire des frontaliers visés par cet accord s'effectue au lieu de résidence et non au lieu de travail. Cette solution remonte à différents échanges de notes et arrangements depuis les années 1910. A l'époque, cette réglementation était plutôt favorable aux cantons suisses, vu le nombre élevé de leurs ressortissants qui travaillaient en France. Avec l'Accord de 1983 une compensation de 4,5 % de la masse salariale brute à la charge de l'Etat de résidence est prévue.

#### **2.2.3.4 Réciprocité**

La réciprocité est prévue.

## 2.2.4 France (pour le canton de GE)

### 2.2.4.1 Base légale

Le canton de Genève n'est pas partie à l'accord conclu par le Conseil fédéral suisse au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura. Les règles applicables se trouvent dans la CDI-F et dans l'accord du 29 janvier 1973 entre la Confédération suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève.

### 2.2.4.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »

L'accord ne prévoit pas de définition particulière de l'expression « travailleur frontalier ». Néanmoins, l'accord s'applique à toutes les personnes exerçant une activité lucrative dépendante à Genève mais domiciliées dans les Départements de l'Ain et de la Haute-Savoie.

### 2.2.4.3 Imposition et versement compensatoire

L'accord de 1973 ne prévoit pas de disposition dérogatoire à la CDI-F pour l'imposition de l'activité salariée dépendante. Dès lors, la règle générale de l'art. 17 CDI-F s'applique. Une personne domiciliée en France et exerçant une activité lucrative à Genève est imposable en Suisse (art. 17 al. 1 CDI-F). En tant que pays du domicile, la France évite la double imposition en octroyant un crédit d'impôt pour les montants payés en Suisse (art. 25 let. A par. 1 CDI-F).

L'accord entre la République française et le canton de Genève n'est pas de nature fiscale et porte exclusivement sur une compensation financière, sous la forme d'un versement correspondant à 3,5 % de la masse salariale brute versée aux travailleurs frontaliers domiciliés dans les Départements français de l'Ain et de la Haute-Savoie. Cette compensation financière vise à tenir compte des charges publiques supportées par ces deux départements à raison de leurs habitants travaillant à Genève.

La compensation financière est versée aux services centraux du Trésor français, qui transfère ces montants aux trésoreries des Départements français concernés afin qu'ils soient redistribués aux collectivités locales bénéficiaires.

### 2.2.4.4 Réciprocité

La réciprocité n'est pas prévue.

## 2.2.5 Italie

### 2.2.5.1 Base légale

L'accord du 3 octobre 1974 entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes (RS 0.642.045.43) fait partie intégrante de la 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 ; ci-après CDI-I).

L'accord a été négocié de manière séparée et préalablement à la CDI-I. Il s'applique uniquement aux cantons des Grisons, du Tessin et du Valais.

### **2.2.5.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »**

L'accord ne prévoit pas de définition particulière de l'expression « travailleur frontalier ».

L'interprétation suisse prévoit que le travailleur frontalier selon l'accord est celui qui réside dans une zone de 20 km depuis la frontière, qui exerce une profession dépendante aux GR, TI ou VS et qui retourne chaque soir à son domicile en Italie.

La définition ci-dessus a été reprise dans un avis de l'autorité fiscale italienne de 2008 (Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità Generale, Interpello 904-276/2008).

### **2.2.5.3 Imposition et versement compensatoire**

L'accord – tout comme la CDI-I – prévoit l'imposition des travailleurs frontaliers au lieu du travail. Aux termes de l'accord de 1974, le droit d'imposition de la Suisse est exclusif ; ainsi, aucune imposition n'est prévue en Italie. En contrepartie, les cantons concernés effectuent un versement compensatoire de 40 % (réduit à 38.8 % pour le canton du Tessin suite à une modification introduite en 1985), calculé sur les montants bruts des impôts à la source encaissés, dont les bénéficiaires ultimes sont les communes italiennes de domicile des travailleurs.

Les autres travailleurs résidant en Italie, qui ne bénéficient pas de l'accord précité (donc les frontaliers qui habitent en dehors de la zone des 20 Km), sont imposés à la source en Suisse et cet impôt est crédité sur les impôts à payer en Italie selon les règles ordinaires des articles 15 et 24 CDI-I et du droit interne respectif.

La compensation financière est versée directement par les trois cantons concernés au Ministère de l'Economie et des Finances italien, qui transfère dans un second temps ces montants aux collectivités locales sur la base des données statistiques fournies par les autorités cantonales suisses.

### **2.2.5.4 Réciprocité**

L'Accord Frontaliers Suisse-Italie ne prévoit aucune compensation réciproque de la part de l'Italie en faveur des communes des cantons du Tessin, des Grisons et du Valais où résideraient les travailleurs frontaliers travaillant sur territoire italien.

## **2.2.6 Liechtenstein**

### **2.2.6.1 Base légale**

La Convention du 22 juin 1995 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein sur différentes questions d'ordre fiscal (RS 0.672.951.43 ; ci-après CDI-L) prévoit à l'art. 5 al. 2 les règles pertinentes en matière de travailleurs frontaliers. La convention avec le Liechtenstein se distingue des autres CDIs parce qu'elle ne règle que certaines questions d'imposition des revenus.

### **2.2.6.2 Définition de l'expression « travailleur frontalier »**

Sont considérées comme des travailleurs frontaliers les personnes qui ont leur domicile dans un Etat et exercent un emploi salarié dans l'autre Etat et qui, en règle générale, s'y rendent à ce titre chaque jour ouvrable.

### **2.2.6.3 Imposition et versement compensatoire**

La convention prévoit l'imposition des travailleurs frontaliers dans l'Etat de résidence, sans aucun versement compensatoire.

#### **2.2.6.4 Réciprocité**

La convention prévoit la réciprocité.

### **2.3 Conclusion intermédiaire**

Les accords conclus par la Suisse avec les Etats limitrophes concernant l'imposition des travailleurs frontaliers tiennent compte du contexte spécifique des relations transfrontalières avec chacun des pays concernés. Les règles actuelles sont le résultat de développements historiques des relations bilatérales économiques et commerciales dans les régions de frontière. Chacune de ces régions, qu'il s'agisse des cantons suisses ou des zones limitrophes des pays voisins, a ses particularités. Ces spécificités peuvent uniquement être prises en compte si des règles spéciales sont prévues. De ce fait, les solutions actuellement en vigueur divergent sensiblement et sont donc difficilement comparables.

## **3 Evolutions possibles dans les règles bilatérales sur l'imposition des travailleurs frontaliers**

Le but principal de normes spéciales en matière d'imposition des travailleurs frontaliers est de prendre en compte les caractéristiques régionales. Les règles actuelles que la Suisse a conclues avec ses pays voisins sont le résultat de développements historiques dans les relations bilatérales ainsi que de l'évolution socioéconomique des deux côtés de la frontière. Ces accords ont été trouvés sur la base de compromis entre les parties et plusieurs éléments ont contribué à trouver les solutions adoptées.

Le détail des différentes solutions présentées ci-dessus montre comment certaines de ces règles ont été adaptées au cours du temps pour mieux refléter l'évolution des relations transfrontalières. Par exemple, dans le cas de l'Allemagne, à l'occasion de la révision de 1993, la règle qui prévoyait l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence et qui perdurait depuis 1931/1959 a été modifiée pour prévoir une compensation des cantons suisses concernés au moyen du prélèvement d'un impôt à la source.

De manière générale, il est possible que certains aspects puissent être modifiés lors de futures négociations de conventions contre les doubles impositions. En particulier, la modification du contexte socioéconomique régional européen ainsi que, en partie, les changements intervenus suite à l'entrée en vigueur de l'ALCP vont devoir être analysés. Dans ce contexte, il est néanmoins important de souligner que l'ALCP prévoit que les règles de double imposition en matière de frontaliers ne sont aucunement remises en question par l'ALCP et qu'elles sont réservées par son art. 21 al. 1. En outre, dans une étude publiée par l'UE en 1997<sup>1</sup> à propos de la question des travailleurs frontaliers, l'UE indique que l'acceptation de frontalier a pris, au fil du temps, un sens plus large et que « désormais la notion de travailleur frontalier retenue par la réglementation européenne de sécurité sociale concerne essentiellement toutes les personnes dont le domicile et le lieu de travail se trouvent dans des Etats différents et qui franchissent la frontière au moins une fois par semaine ». La même étude admet que le concept retenu dans le domaine fiscal est plus restrictif et qu'il exige en plus le retour journalier au domicile et un critère spatial, à savoir des zones frontalières. L'UE qui connaît la libre circulation des travailleurs depuis 1957 (des personnes, en général, depuis 1993) reconnaissait donc dans l'étude en question que ces libertés n'ont en principe pas de portée sur la définition fiscale de travailleur frontalier.

---

<sup>1</sup> Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne (Direction générale des études, Document de travail, Série affaires sociales, W-16A – Parlement européen 05/1997)

A l'occasion des futures négociations pour la révision des CDIs avec les pays voisins, on pourrait imaginer discuter de la question de la réciprocité en matière d'imposition des travailleurs frontaliers pour les cas où la solution actuelle ne la prévoirait pas (Autriche, Genève-France et Italie). Evidemment, il est indispensable d'évaluer le nombre de travailleurs résidant en Suisse qui pourraient être intéressés par une clause de réciprocité, également pour mieux comprendre l'enjeu des coûts pris en charge par les collectivités publiques suisses. Il sied de constater en tout cas que les doubles impositions pour ces travailleurs sont déjà à l'heure actuelle évitées par la règle générale de la CDI applicable (exonération sous réserve de la progressivité). S'agissant de la Suisse et des cantons, le seul intérêt serait d'obtenir une compensation pour l'utilisation de leurs infrastructures de la part des résidents actifs dans un pays voisin. L'introduction de la réciprocité ne doit en tout cas pas entraîner une augmentation de la compensation financière en faveur de l'Etat de domicile; une évaluation préalable devrait, le cas échéant, porter aussi sur cet aspect.

La question des taux des versements compensatoires pourrait aussi être revue, afin d'assurer que le partage des ressources pour l'infrastructure soit effectivement respecté. L'évolution de la situation socioéconomique dans la région frontalière joue en effet un rôle dans la prise en charges des coûts générés par les frontaliers et donc dans la fixation du taux.

Enfin, comme indiqué dans la réponse à la Motion 12.3225, le contexte spécifique des relations transfrontalières régionales n'est pas propice, du moins à l'heure actuelle, à la mise au point d'une solution uniforme par tous les acteurs publics concernés, notamment les cantons, la Confédération, les Etats voisins et leurs institutions plus ou moins décentralisées. Les solutions en place fonctionnent dans l'ensemble à la satisfaction de ceux-ci.

## **4 Possibilités de compensation en faveur de certains cantons**

Les chapitres précédents illustrent les différentes solutions reprises en matière d'imposition des travailleurs frontaliers et versements compensatoires. Ces solutions diverses sont le fruit de discussions bilatérales qui ont permis de prendre en compte les particularités régionales et qui ont, dans un certain nombre de cas, évolué au fur et à mesure de l'évolution des relations fiscales bilatérales spécifiques. Cette situation a mené à des solutions hétérogènes prévoyant des systèmes de prélèvement de l'impôt ou de calcul de la compensation différents. De ce fait il n'est guère possible de comparer entre elles les solutions que la Suisse a retenues en matière d'imposition des travailleurs frontaliers avec ses pays voisins et donc d'évaluer quels cantons seraient éventuellement désavantagés. Une compensation en faveur de certains cantons est donc difficilement envisageable déjà sous cet aspect.

Enfin, comme indiqué dans la Motion 11.3145, il faut relever qu'en application de l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, l'ensemble de l'activité étatique doit reposer sur une base légale. Or, l'existence d'une réglementation permettant de procéder à une sorte de péréquation entre cantons dans ce domaine fait défaut.

## **5 Conclusion**

Le Conseil fédéral estime qu'il est important, s'agissant de l'imposition des travailleurs non-résidents, de prévoir et maintenir des règles spéciales pour la catégorie des travailleurs fron-

taliers. Ces règles existent à l'heure actuelle. Les solutions retenues sont le fruit de compromis historiques qui ont été adaptés aux changements socioéconomiques lors des révisions intervenues. Ces dispositions reflètent des particularités régionales et permettent un partage de ressources nécessaires pour les infrastructures dans les zones de frontière. Pour cette raison le Conseil fédéral est de l'avis que de telles règles sont importantes et qu'elles contribuent au développement et à la prospérité des cantons de frontière et des zones limitrophes. A l'avenir, il est néanmoins important de veiller à ce que, si les conditions-cadres devaient changer, ces solutions soient mises à jour. En ce qui concerne les relations avec l'Italie notamment, le Conseil fédéral a adopté le 29 août 2012 un mandat qui prévoit l'ouverture de discussions en matière d'imposition des travailleurs frontaliers dans le contexte des négociations fiscales et financières.

# Annexe

	État du lieu du travail (Suisse)	État de résidence (Pays voisin)	Particularités
<p><b>Allemagne</b></p> <p>Accord bilatéral du 11.8.1971 pour éviter les doubles impositions / nouvel art. 15a pour les frontaliers en vigueur depuis 29.12.1993 (RS 0.672.913.62 )</p>	<p>Imposition à la source de 4.5% des salaires bruts au maximum.</p>	<p>Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse.</p>	<p>Tous les cantons sont concernés.</p> <p>Le travailleur frontalier doit en principe regagner chaque soir son domicile. Pour une occupation sur l'entier de l'année civile, un total de 60 nuitées hors du domicile pour raisons professionnelles est admis.</p> <p>Réciprocité prévue.</p>
<p><b>Autriche</b></p> <p>Accord bilatéral du 30.1.1974 pour éviter les doubles impositions / nouvelle règle en vigueur pour les frontaliers depuis 2.2.2007 (RS 0.672.916.31)</p>	<p>Imposition à la source (toute la Suisse).</p>	<p>Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse.</p> <p>L'Autriche reçoit une compensation à hauteur de 12.5% calculée sur les impôts payés par les travailleurs dépendants résidant en Autriche et travaillant en Suisse.</p>	<p>Tous les cantons sont concernés.</p> <p>Pas de règles spéciales pour les frontaliers.</p> <p>La compensation financière vise à diminuer, au moins en partie, les pertes de recettes fiscales pour l'Autriche suite au nouveau système depuis 2007.</p> <p>Pas de réciprocité.</p>
<p><b>France</b> (pour les cantons BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)</p> <p>Accord du 11.4.1983 conclu par le Conseil fédéral au nom des cantons BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU (RS 0.672.934.91 )</p>	<p>Pas d'imposition.</p> <p>Les cantons reçoivent une compensation à hauteur de 4.5% calculée sur les salaires bruts des frontaliers.</p>	<p>Imposition.</p>	<p>Cantons concernés: BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU.</p> <p>Le frontalier doit retourner, en règle générale, chaque jour dans l'Etat dont il est résident. En pratique, un total de 45 nuitées par année hors de l'Etat du domicile est admis.</p> <p>La réciprocité est prévue.</p> <p>L'accord fait partie intégrante de la Convention bilatérale pour éviter les doubles impositions.</p>
<p><b>France</b> (pour le canton GE)</p> <p>Accord du 29.1.1973 conclu par le Conseil fédéral au nom du canton de GE</p>	<p>Imposition à la source (soit le canton GE).</p>	<p>Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse.</p> <p>Les départements de l'Ain et de la Haute-Savoie reçoivent une compensation à hauteur de 3.5% calculée sur les salaires bruts des frontaliers.</p>	<p>Pas de réciprocité.</p> <p>L'accord s'applique uniquement aux frontaliers des départements de l'Ain et de la Haute-Savoie.</p>

<b>Italie</b>	Imposition à la source (soit GR, TI, VS).	Pas d'imposition.	Les cantons qui prélèvent l'impôt et versent la compensation sont GR, TI, et VS.
Accord bilatéral 3.10.1974 sur l'imposition des travailleurs frontaliers et la compensation financières en faveur des communes italiennes limitrophes (RS 0.642.045.43)		Les communes italiennes limitrophes situées dans la zone frontalière reçoivent une compensation à hauteur de 40% (38.8% par le TI) du montant brut des impôts payés par les frontaliers qui sont touchés par l'Accord frontaliers Suisse-Italie.	Le travailleur frontalier doit retourner chaque soir à son domicile en Italie. Pas de réciprocité. L'accord fait partie intégrante de la Convention bilatérale pour éviter les doubles impositions.
<b>Liechtenstein</b>	Pas d'imposition.	Imposition.	Aucune compensation ou partage du droit d'imposition est prévu.
Convention du 22 juin 1995 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein sur différentes questions d'ordre fiscal (RS 0.672.951.43)			Le travailleur frontalier se rend dans l'Etat du lieu de travail, en règle générale, chaque jour ouvrable. La réciprocité est prévue.